

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“UNA APROXIMACIÓN JURÍDICA AL DEBER SER DE LOS IMPUESTOS
AMBIENTALES: EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES DE PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD”**

NOMBRE:

Esteban E.A. Vallejo-Toledo

DIRECTOR: Roberto M. Silva Legarda. LL.M.

QUITO, 2014.

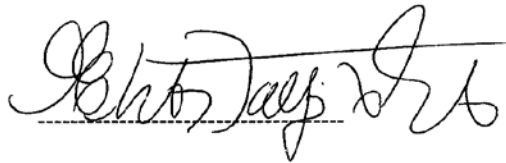
Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Declaración y autorización

Yo, Esteban Vallejo-Toledo, C.C. 1715916795, autor del trabajo de graduación intitulado: “Una aproximación jurídica al deber ser de los impuestos ambientales: el cumplimiento de los principios constitucionales de progresividad y equidad”, previa a la obtención del grado académico de Magíster en Derecho Tributario en la Facultad de Jurisprudencia:

1. Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 1114 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
2. Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito. Octubre 17 de 2014.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Esteban Vallejo Toledo', written over a horizontal dashed line.

Esteban Vallejo-Toledo

C.C. 1715916795



REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL
IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN



CÉDULA DE
CIVILIDAD
APELLIDOS Y NOMBRES
VALLEJO TOLEDO
ESTEBAN EDISON
LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA
QUITO
SANTA CRISTINA
FECHA DE NACIMIENTO 1986-03-20
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO M
ESTADO CIVIL SOLTERO

Nº 171591679-5



INSTRUCCIÓN BACHILLERATO PROFESIÓN / OCUPACIÓN BACH. CC SOCIALES

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE VALLEJO EDISON RODOLFO

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE TOLEDO PATRICIA DEL CARMEN

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN QUITO

2012-08-15

FECHA DE EXPIRACIÓN 2022-08-15

[Signature]
DIRECCIÓN GENERAL

[Signature]
FIRMA DEL CEDULADO

A1333A1122



001015188



REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL



086

CERTIFICADO DE VOTACIÓN
ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

086 - 0095

1715916795

NÚMERO DE CERTIFICADO

CÉDULA

VALLEJO TOLEDO ESTEBAN EDISON

PICHINCHA
PROVINCIA
QUITO
CANTÓN

CIRCUNSCRIPCIÓN 0
CONGOTO 0
BARROQUIA 0
ZONA

1) PRESIDENCIA DE LA JUNTA

Quito, 19 de agosto de 2014

Señora Doctora
Ivette Haboud

Secretaria de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador
Presente.

Señora Secretaria:

En atención a su Oficio 215-SJG-14 por el cual me solicita me informa de mi designación como Profesora Informante de la disertación presentada por el estudiante de la MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO, Esteban Vallejo Toledo, intitulada "UNA APROXIMACIÓN JURÍDICO AL DEBER SER DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES: EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD" me permito presentar el Informe requerido, en los siguientes términos:

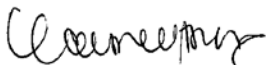
El estudiante analiza con bastante profundidad y con un importante sustento teórico, el deber ser de los impuestos ambientales. Sin llegar exactamente a aproximarse jurídicamente al tema, pues la tesis tiene un marcado tinte sociológico e incluso, económico, el estudiante se refiere a los más importantes matices de estos tributos que, aunque novedosos en nuestro medio, vienen aplicándose durante décadas en otras latitudes, con los más variados resultados.

El estudiante concluye con algunas pautas que sirven para ponderar la conveniencia de aplicar un tributo ambiental. Se refiere a los cánones que deben observar para que cumplan con sus finalidades extrafiscales y para que contribuyan a que la sociedad en general asuma el compromiso de cuidar su medio ambiente.

Debido a que el estudio reúne las características necesarias de un trabajo previo a la obtención de cuarto nivel; constituye un esfuerzo de investigación serio y novedoso; y en general, ha sido elaborado con seriedad, honestidad intelectual y un lenguaje y orden adecuados, califico al mismo con una nota de DIEZ SOBRE DIEZ (10/10).

Con mis sentimientos de estima y consideración.

Atentamente,



Carmen Amalia Simone Lasso
DOCENTE DE LA MAESTRÍA

PACHECO

Quito, a 19 de septiembre de 2014

Doctor
Álex Jaramillo A.
Secretario (e)
Facultad de Jurisprudencia
Pontificia Universidad Católica del Ecuador

De mi consideración:

En atención al Oficio No. 215-SJG-14, mediante el cual me indica que se me ha designado como Informante de la tesis de maestría titulada: **“UNA APROXIMACIÓN JURÍDICA AL DEBER SER DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES: EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD”**, elaborada por el señor **ESTEBAN VALLEJO TOLEDO** y por tal razón me requiere la elaboración de un informe, a continuación me permito informar:

ASPECTO CUALITATIVO:

En primer lugar, en relación con el tema tratado, considero que es un tema moderno, que tiene mucha relación con la últimas, actuales y futuras reformas tributarias en el Ecuador y que despierta mucho interés en el público relacionado con el ámbito tributario.

En segundo lugar, en relación con el contenido:

1.- El contenido general es adecuado, pues se abordan tres elementos fundamentales para el análisis de los impuestos ambientales: sus bases, su naturaleza y su diseño. Considero que la estructura general es correcta.

2.- De manera particular, en el primer capítulo, donde se analizan aspectos relacionados con las bases, es adecuado afirmar que la tributación ambiental debe considerar las condiciones sociales que la determinan pero siempre teniendo en cuenta las directrices económicas que la moldean, y considerando como principio rector el derecho a vivir en un ambiente sano; así como también es apropiado indicar que la garantía de derechos que provee el Estado debe incluir asegurar que los derechos sea ejercidos adecuadamente.

3.- Ya en relación con el segundo capítulo, sobre la naturaleza de estos impuestos, es apropiado referirse a la extrafiscalidad existente en la tributación y de manera particular, en la tributación ambiental, demostrando que esto se encuentra recogido desde la propia Constitución. Sobre todo es importante, ya que en el caso

ecuatoriano los impuestos ambientales existentes tienen una alta dosis de extrafiscalidad.

4.- El principio “quien contamina paga” es fundamental en este tema, y se encuentra adecuadamente analizado dentro del segundo capítulo.

5.- No podía faltar una análisis de la incidencia del principio de la “capacidad contributiva”, el mismo que efectivamente se realiza al final del capítulo 2.

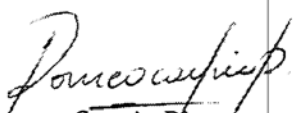
6.- Al haber revisado de manera satisfactoria los primeros elementos, debía completarse el estudio, con el análisis de la estructura y diseño de esta imposición ambiental. En este sentido, la investigación efectuada en el capítulo 3 recoge los elementos precisos y considero que es de alta calidad. Comparto adecuadamente con el autor que en base a su análisis la Ley de Fomento Ambiental se alinea con las consideraciones y principios doctrinarios.

7.- La formulación de las conclusiones es bastante adecuada, pues ha logrado resumir los elementos más importantes de la tesis, que en la mayoría de los casos tienen que ver con la doctrina, con una adecuada dosis de inclusión de sus propias ideas.

CALIFICACIÓN CONSIGNADA:

10 / 10

Atentamente,


Romeo Carpio Rivera
DOCENTE DE LA FACULTAD

Abstract

En el presente documento, se analiza desde una perspectiva jurídica, el cumplimiento de los principios de progresividad y equidad, en los impuestos ambientales, el cual es uno de los puntos más controversiales sobre la tributación ambiental; con el objeto de dar pautas fundamentadas para superar criterios que consideran que el único principio aplicable a dichos impuestos es el principio denominado *quien contamina, paga*, el mismo que, entendido desde su vertiente más ortodoxa, se sirve de dichos instrumentos tributarios para lograr reparaciones por impactos ambientales negativos, aún a costa de alejarlos de sus fines naturales, es decir, a costa de desnaturalizarlos.

Palabras clave: *progresividad, equidad, impuesto ambiental.*

Creo que es mejor finalizar en un buen momento y de pie una vida en la cual la labor intelectual significó el gozo más puro y la libertad personal el bien máspreciado sobre la Tierra.

Stefan Zweig

Agradecimiento

Manifiesto mi sincero agradecimiento a mi familia por el apoyo y paciencia constantes, así como al Abg. Roberto Silva Legarda, al Servicio de Rentas Internas, la Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador y la Asociación Ecuatoriana de Motociclistas, quienes contribuyeron para que este documento sea posible.

ÍNDICE DE CONTENIDO

Introducción.....	1
 CAPÍTULO I Consideraciones sobre las bases de los impuestos ambientales	3
1.1 Los derechos como bases jurídicas de los impuestos ambientales	3
1.2 La satisfacción de necesidades como base de los impuestos ambientales	7
1.3 Las interacciones económicas y sociales como bases de los impuestos ambientales.....	14
1.4 La protección del ambiente y la distribución como bases de los impuestos ambientales	20
 CAPÍTULO II Consideraciones sobre la naturaleza de los impuestos ambientales	28
2.1 Sobre la extrafiscalidad de los impuestos ambientales	28
2.2 Sobre la corrección de las limitaciones del principio <i>quien contamina, paga</i>	31
2.3 Sobre la capacidad contributiva y la finalidad extrafiscal de los impuestos ambientales	41
 CAPÍTULO III Consideraciones sobre la estructura y diseño de los impuestos ambientales	53
3.1 Ponderación sobre la aplicabilidad de los impuestos ambientales	54
3.2 De los requisitos para el diseño del impuesto ambiental	58
3.3 De la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado y el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	70
3.3.1 Acerca de los tipos de impuestos ambientales sobre la contaminación ambiental	74
3.3.2 Acerca del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular ecuatoriano	80
 CONCLUSIONES.....	96
 BIBLIOGRAFÍA	103

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico nro. 01 Examen de aplicabilidad de impuestos ambientales	48
Gráfico nro. 02 Ventajas y desventajas de los impuestos ambientales	52
Gráfico nro. 3 Recaudación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular en 2012 y 2013.....	76
Gráfico nro. 4 Participación porcentual de vehículos por cilindraje en 2012 y 2013	81
Gráfico nro. 5 Antigüedad del parque automotor ecuatoriano a 2013	87
Gráfico nro. 6 Recaudación en Dólares por Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular 2012 y 2013	90

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla nro. 1 Vehículos por año y cilindraje en 2012 y 2013	82
Tabla nro. 2 Incremento vehicular por cilindraje del 2012 al 2013	91

Introducción

Si bien la progresividad y la equidad son cualidades que deben guardar relación con el sistema tributario de un país, nada impide que los tributos que componen dicho sistema se nutran de tales cualidades para ser medios de justicia social.

Ambas cualidades son, de hecho, principios que guían al Derecho Tributario. El primero de ellos, el principio de progresividad, indica que el aporte ciudadano para el soporte del gasto público debe corresponder a la capacidad de pago o contributiva de cada persona, mientras que el principio de equidad permite dar un trato similar a los contribuyentes que tienen la misma capacidad contributiva y diferenciarlos de otros ciudadanos con capacidades distintas.

En base a tales principios, el Estado procura que sus tributos conduzcan a la reducción de desigualdades dentro de la sociedad, de tal forma que contribuya más quien más tenga, a fin de permitir a quienes tienen menos recursos aprovecharlos para satisfacer de manera paulatina sus necesidades tanto por su propio esfuerzo, cuanto con la asistencia del sector público.

Por lo que hemos mencionado, ambos principios se nutren o se sustentan en la capacidad contributiva de las personas para alcanzar sus cometidos. Esto nos lleva a pensar que la capacidad contributiva es un elemento importante para el Derecho Tributario. En efecto, lo es. Al menos en Ecuador, cuya Constitución indica que se priorizarán los impuestos de tipo progresivo.

De hecho, la capacidad contributiva es un atributo deseable de todo impuesto, pero no siempre es considerada por motivos de practicidad tributaria y política, lo cual es aceptado en la doctrina, pero no constituye una explicación plena si la consideramos desde la óptica de la justicia social. Adicionalmente, hay ocasiones en las que tampoco se considera que todo impuesto debe recaer sobre una conducta o un hecho con sustancia económica, lo cual no puede ser aceptado porque cambia la esencia de esta figura tributaria. De tal forma que, si Salvador Dalí dijo que “lo que menos se puede pedir a una escultura es que no se mueva”, nosotros podemos decir que no se puede pedir a un

impuesto que recaiga sobre conductas y hechos que no tengan una sustancia económica, por mínima que esta pueda ser.

Cuando hablamos de impuestos ambientales, debemos afirmar que, en más de una ocasión, se desatiende la capacidad contributiva de los ciudadanos y, lo que es peor, hay ocasiones en que se gravan conductas contaminantes que no tienen dicha sustancia económica, lo cual da lugar a que se considere que un impuesto es una figura punitiva que no debe considerar la situación personal de cada quien y busca reponer cualquier impacto ambiental.

Esto nos ha causado cierto resquemor, ya que si, por sentido de justicia, un impuesto debe recaer sobre hechos y conductas con sustancia económica, dicho impuesto debe considerar la capacidad económica de la persona, puesto que una y otra van de la mano, aún cuando hablamos de impuestos ambientales. Lo dicho no excluye de ninguna manera la consideración del daño ambiental, ya que, desde esta perspectiva, tal daño debe ser prevenido con los esfuerzos coordinados de contribuyentes y autoridades.

Esta es la justificación del presente trabajo, que busca aproximarse a la situación descrita, la misma que, según nuestro criterio, es el deber ser de los impuestos en general y de los impuestos ambientales en particular. Por ello, debe quedar sentado que no pretendemos desarrollar el tema a manera de un estudio con tinte economicista, puesto que la mayoría de estudios sobre los impuestos ambientales son de ese tipo. Lo que buscamos es algo diferente. Buscamos aproximarnos al deber ser de los impuestos ambientales desde un punto de vista jurídico, que buena falta le hace al tema (al menos en nuestro medio), libres de cualquier dogmatismo que busque determinar verdades incontrovertibles y caiga en cualquiera de los diversos tipos de ortodoxia que pueda haber. Para ello, procuraremos desarrollarlos considerando las bases o fundamentos de los impuestos ambientales, su naturaleza y estructura, con la intención de aproximarnos a dicho deber ser.

Con lo anterior, solo resta decir que esperamos que la lectura resulte amena y útil.

CAPÍTULO I

Consideraciones sobre las bases de los impuestos ambientales

1.1 Los derechos como bases jurídicas de los impuestos ambientales

En nuestro medio, la tributación ambiental ha sido desarrollada desde una perspectiva economicista. Ello se manifiesta en un hecho simple: los estudios de tributación ambiental presentan términos recurrentes -aunque necesarios- tales como: externalidad, internalización, costo marginal, costo social, análisis de costo y beneficio, valoración, precios, el principio *quien contamina, paga*, entre otros, que denotan un análisis de tipo económico; dejando considerablemente al margen un necesario análisis jurídico que trascienda el marco referencial del Derecho Ambiental para ampliar la comprensión, por una parte, del tratamiento de los derechos del ciudadano en su faceta de contribuyente y, por otra, la aplicación de los principios del Derecho Tributario en los impuestos ambientales.

Es por ello que, guiados por Joan Martínez Alier (2004:117), consideramos que algunos de los términos apropiados para abordar la tributación ambiental con una óptica jurídica, que es consecuente con nuestra Constitución, serían: sustento, supervivencia, soberanía alimentaria, derechos humanos, derechos territoriales comunitarios, capacidad contributiva, patrimonio con función social y ambiental, justicia, progresividad y equidad. En buena parte, ellos distan de los antes mencionados y, desde la óptica de nuestro ordenamiento jurídico, los superan, pues denotan que la vida y dignidad humana son los fines principales del Estado ecuatoriano, por lo que, no deben ser ignorados al hablar de tributación ambiental.

Todo esto es un indicio, ciertamente, pequeño (y hasta trivial) de la problemática que envuelve a los tributos ambientales y, específicamente, a los impuestos ambientales, pero que nos sirve para afirmar que el tratamiento dado no es el más conveniente para nuestro medio. En buena parte, dicho tratamiento de los conflictos ambientales responde a una perspectiva que ha buscado darles una solución en términos crematísticos, lo que ha propiciado que los principios y fines que inspiran a la tributación ambiental hayan sido concebidos y desarrollados en términos “ortodoxos”, que no corresponden con nuestro

marco jurídico. Por ello, la aproximación que realizamos a continuación parte de una perspectiva consecuente con la Constitución de la República¹, y en términos que podrían calificarse de “heterodoxos”, sin que ello implique desconocer el mérito que entrañan otros puntos de vista.

Dicho lo cual, podemos empezar afirmando que el tratamiento jurídico de la tributación ambiental debe considerar las condiciones sociales que la determinan sin descuidar las directrices económicas que la moldean, al momento de atender los principios jurídicos que deberían sustentarla a efectos de alinearla con nuestra Constitución, puesto que las soluciones para encarar el problema ambiental no serían verosímiles si los principios del ordenamiento jurídico de nuestra sociedad son obviados.

Para ello, no hay que olvidar que la tributación ambiental está imbuida de un derecho, que es el de vivir en un ambiente sano, por lo que amerita aproximarnos a él.

En primer lugar, es preciso que recordemos que Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, con carácter intercultural y plurinacional, cuyo más alto deber consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución. En opinión de Iván Narváez y María José Narváez, “[e]l Estado constitucional de derechos, intercultural y plurinacional está vinculado a la realización material de la dignidad humana, la práctica del bien común y la perfectibilidad de la sociedad civil” (Narváez y Narváez, 2012: 89 y 155). Ello se desprende del hecho de que está imbuido por el paradigma de la garantía de derechos, concebidos como fuentes y límites del poder; por lo cual, los autores citados ratifican que, en última instancia, su finalidad es “la garantía de los derechos fundamentales, en función de una sociedad que respeta en todas sus dimensiones la dignidad de las personas y las colectividades” (Narváez y Narváez, 2012: 90).

En tal sentido, los artículos 14 y 66 de la Constitución de la República reconocen el derecho de la población a vivir en un ambiente sano, libre de contaminación, ecológicamente equilibrado, en armonía con la naturaleza y que garantice la sostenibilidad y el buen vivir. Este derecho es de importancia trascendental por su transversalidad, reflejada, por una parte, en la relación estrecha que mantiene con el derecho a la vida digna -el que,

¹ Publicada en el Registro Oficial nro. 449 del 20 de octubre del 2008.

como sabemos, comprende el aseguramiento de la salud, alimentación y nutrición, agua potable, saneamiento ambiental, entre otros- y, por otra, en su incidencia en el derecho a la propiedad -el que tiene función y responsabilidad social y ambiental-. Por lo cual, Narváez y Narváez manifiestan que este “es un Derecho solidario con interdependencia de los derechos a la vida, salud, libertad e intimidad y en franca simbiosis con el desarrollo económico sustentable” (Narváez y Narváez, 2012: 49), que, desde la perspectiva constitucional, debe garantizar la sostenibilidad y el buen vivir.

Su relevancia es indiscutible, tan es así que el derecho a vivir en un ambiente sano ha sido reconocido en varios países, pero, normalmente, desde un punto de vista antropocéntrico, caracterizado por valorarlo en función de su idoneidad para satisfacer necesidades humanas; a diferencia de nuestra Constitución, que estructura este derecho, reconociendo la preeminencia del ser humano, que es concebido como parte de una comunidad y en relación constante con el ambiente, lo cual, no determina el desconocimiento de la valía del individuo, pero sí implica el reconocimiento del valor intrínseco del ambiente. De manera consecuente, con lo dicho, se indica que “el núcleo de esta cosmovisión es el ser humano, pero comprendido como pieza inseparable de una comunidad que busca la vida plena, en armonía con el universo que lo rodea” (Rivadeneira, Carrasco y Oliva, 2012: 345). Es decir que, el derecho a vivir en un ambiente sano conlleva que los procesos sociales y económicos respeten la biosfera para permitir el desarrollo integral del ser humano.

De lo dicho, se desprende que, de manera paralela al reconocimiento del derecho referido, aparece la protección del ambiente como complemento o condición para su efectividad. En virtud de lo cual, nuestra Constitución, por una parte, instituye el derecho de la naturaleza a que se respeten integralmente su existencia y el mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos en su artículo 71; por otra parte, declara de interés público la preservación del ambiente en su artículo 14; y, establece, en su artículo 83, que respetar los derechos de la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible son deberes de los ecuatorianos. Lo dicho evidencia que “el medio ambiente constituye el

objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos” (Herrera Molina, 2006, citado por Sánchez Blázquez, 2012: 26).

No está de más recordar que al mencionar al ambiente, naturaleza o *Pacha Mama*, nuestra Constitución se refiere al conjunto amplio de recursos y elementos que conforman el ecosistema; los mismos que son de patrimonio y uso colectivo, están fuera del comercio y no son susceptibles de apropiación. En relación a ellos, el Estado actúa “como un administrador y no como un propietario privado” (Oyarte, 2013).

A pesar de que son parte del dominio público, el Estado o Administración no ostenta una relación de propiedad real y efectiva sobre los mismos, sino que es un *fiduciario, vicario o administrador* que vela por ellos en beneficio de la ciudadanía, que es quien, en realidad, tiene el principal interés sobre tales recursos o elementos (Rosembuj, 1995, 53-62).

Sobre lo dicho, el Tribunal Constitucional de España en su sentencia 227/1988 del 29 de noviembre de 1988², con la que declara la inconstitucionalidad de la Ley 29/1985, de Aguas, manifestó que:

[...] la incorporación de un bien al dominio público supone no tanto una forma específica de apropiación por parte de los poderes públicos, sino una técnica dirigida primordialmente a excluir el bien afectado del tráfico jurídico privado, protegiéndolo de esta exclusión mediante una serie de reglas exorbitantes de las que son comunes en dicho *tráfico iure privato*. El bien de dominio público es así ante todo *res extra commercium* [...] (Tribunal Constitucional, 1988: S/P).

En la misma línea, el Profesor Rosembuj sostiene con propiedad que: “[e]l dominio público, en definitiva, se dibuja como un título de intervención que facilita a la Administración la actuación del programa *prestacional* ínsito en la Constitución, como puede ser la tutela del interés colectivo, difuso, presente en todos los elementos del ecosistema [...]” (Rosembuj, 1995: 61); por lo que, debe velar por el disfrute colectivo y la conservación de dicho bien.

² Para mayores detalles, ver:

<http://www.cma.gva.es/admon/normativa/legislacion/legis/002017000357.html>

Con lo señalado, se evidencia la interdependencia entre el derecho a vivir en un ambiente sano, la protección del ambiente y los derechos de la naturaleza, que se traduce en el cuidado del ambiente como garantía de la propia existencia y de la calidad de vida humana³; lo que determina que, trascendiendo el deber constitucional, sea un asunto de interés público en la práctica, debido a que permitirá satisfacer necesidades individuales y colectivas, con lo que se aprecia claramente lo antes dicho acerca de que el interés principal sobre el ambiente corresponde a la ciudadanía, ya que ella será la beneficiaria de las opciones de desarrollo que él entraña para elevar su calidad de vida.

1.2 La satisfacción de necesidades como base de los impuestos ambientales

Está claro que la calidad de vida de una persona se vincula con su aptitud para satisfacer las necesidades que se le presenten; entendiendo que, al hablar de necesidades, nos encontramos ante una estructura que no solo comprende carencias, sino que llega a equivaler a *estados personales*, que no desaparecen, sino que pueden modularse con ciertos medios o recursos. Alfred Max-Neef sostiene que:

[...][s]e ha creído tradicionalmente, que las necesidades humanas tienden a ser infinitas; que están constantemente cambiando; que varía de una cultura o medio a otro, y que son diferentes en cada período histórico. Nos parece que tales suposiciones son incorrectas, puesto que son producto de un error conceptual (Max-Neef, 1986:237).

Ello se debe a que asocia exclusivamente una necesidad con la carencia de algo, y, por consiguiente, la satisfacción de dicha necesidad con la obtención de aquello que faltaba. En consecuencia, “[e]l típico error que se comete en la literatura y análisis acerca de las necesidades humanas es que no se explicita la diferencia fundamental entre lo que son propiamente necesidades y lo que son satisfactores de esas necesidades” (Max-Neef, 1986:237).

En tal sentido, desde una perspectiva heterodoxa, si entendemos que las necesidades humanas están comprendidas dentro de lo que hemos denominado *estados*

³ Lo mencionamos, pasando por alto las implicaciones de la discusión entre sostenible y sustentable.

personales; debemos afirmar que comprenden una estructura de aspiraciones que se relacionan complementaria, simultánea y compensatoriamente, sin una jerarquía predefinida⁴. Para aclarar lo dicho, puede hablarse tanto de necesidades de ser, tener, hacer, estar, así como, de necesidades de subsistencia, protección, afecto, entendimiento, participación, ocio, creación, identidad y libertad; las mismas que, no llegan a desaparecer, sino que pueden modularse con determinados elementos, que son los satisfactores. De modo tal, que, al mencionar vivienda y alimentación, nos referimos a los medios que satisfacen la necesidad de subsistencia, es decir, son sus satisfactores (Max-Neef, 1986:237-238).

Por consiguiente, en el momento en que el número 2 del artículo 66 de la Constitución de la República reconoce y garantiza a las personas “[e]l derecho a una vida digna, que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido, seguridad social y otros servicios sociales necesarios”, está garantizando a las personas el acceso a los medios o satisfactores de las necesidades de subsistencia, protección, entendimiento, ocio, identidad y libertad (aunque estas consten en el propio artículo, lo cual, no contradice lo dicho, puesto que para satisfacer estas necesidades, una persona tendrá derecho a satisfactores tales como todos los medios que le provean diversión, privacidad, tiempo libre, ambientes bien conservados, sus propios símbolos, lenguaje y costumbres, afiliación, diferenciación, entre otros).

De esta forma, como se puede deducir de lo señalado, un satisfactor no corresponde de manera exclusiva a una sola necesidad. No hay relación biunívoca entre ellos. Todo lo contrario, un satisfactor puede contribuir en la modulación de varias necesidades, así como, una necesidad puede requerir de varios satisfactores; lo cual puede variar de persona a persona, sociedad a sociedad y época a época (Max-Neef, 1986: 238). De tal manera que, el derecho reconocido constitucionalmente a un medio ambiente sano puede ser el satisfactor de necesidades fundamentales, tales como, la subsistencia, la protección, el afecto, el entendimiento, el ocio, la identidad y la libertad, que son de suma importancia para todos y

⁴ Salvo el caso de la necesidad de subsistencia.

cada uno de los ciudadanos; y, en consecuencia, de atención para el Estado, cuyo cometido -desde este punto de vista-, consiste en la adopción de mecanismos que provean o que faciliten el acceso a los medios o satisfactores socialmente relevantes que permitan a cada individuo atender sus diferentes grados de necesidad, para lo cual, el Estado tendrá que atender al principio de equidad.

Todo esto, nos lleva a afirmar que el acceso a determinados satisfactores de necesidades fundamentales es de interés trascendental para el individuo y la colectividad; lo que equivale a sostener que: la atención de necesidades fundamentales *con la provisión de medios (satisfactores) de interés público* que conduzcan al desarrollo de cada individuo es de importancia indiscutible no solo para el ser humano sino para la colectividad a la que pertenece; ante lo cual, se requiere de la actuación del Estado, a quien corresponde la dotación de las capacidades necesarias para tal efecto. Esto último implica el ejercicio de una función social de distribución.

De tal forma que, el acceso a los satisfactores de interés público para la atención de necesidades fundamentales se convierte, por así decirlo, en intereses jurídicamente protegidos, en derechos, que deben garantizarse con los varios medios de los que dispone el Estado. En relación a esto, Stephen Holmes y Cass Sunstein indican que “un interés califica como derecho cuando un sistema legal efectivo lo trata como tal utilizando recursos colectivos para defenderlo” (Holmes y Sunstein, 2011: 35). Ello implica la intervención gubernamental para promover, supervisar y controlar diversas acciones, así como, en muchos casos, la prestación de servicios públicos a efectos de garantizar tal acceso, el mismo que se traduce en un derecho.

Tal actuar estatal, orientado por la búsqueda del bienestar individual y colectivo debe financiarse de alguna manera, de lo cual se deduce, como lo han señalado autores ya citados, que los derechos tienen un costo. Siendo justamente por esto que, sin financiamiento, en la práctica, los derechos no pueden garantizarse (Narváez y Narváez, 2012: 216 y Holmes y Sunstein, 2011: 33). Por lo dicho, Holmes y Sunstein afirman con mucha propiedad que:

Debería ser evidente que los derechos tienen un costo, pero en cambio la idea suena como paradoja, como falta de educación, quizás incluso como amenaza a la preservación de los derechos. Afirmar que un derecho tiene un costo es confesar que tenemos que renunciar a algo a fin de adquirirlo o conservarlo (Holmes y Sunstein, 2011: 43).

Compartimos este criterio, puesto que, aunque la sociedad no lo conjeture en el día a día, es pertinente afirmar que no es concebible (al menos para nosotros) un escenario en el cual el Estado pueda satisfacer las justas y justificadas aspiraciones de sus ciudadanos sin contar con recursos para tal fin. De ninguna manera este punto de vista equivale a cuestionar la existencia de tales derechos⁵ por la presencia o ausencia de recursos públicos, sino, a resaltar que la efectividad de los mismos depende del quehacer estatal, y este, a su vez, de los recursos con los que cuente para sustentar dicho quehacer. Con lo cual, damos por cierto que, un Estado sin la capacidad para garantizar los derechos de sus ciudadanos, es un Estado que falla en su cometido.

De tal suerte que, valoramos la lección de dotar al sector público de los medios para contar con los recursos que demanda la atención de nuestros derechos y ratificamos que ellos “no son un don divino ni tampoco un fruto de la naturaleza; no se exigen solos, y es imposible protegerlos de manera confiable si el gobierno es insolvente o está incapacitado” (Holmes y Sunstein, 2011: 241).

El anterior es un criterio aplicable a todos los derechos, desde aquellos que excluyen teóricamente la participación del gobierno hasta los que la admiten de manera abierta. Sea que se los entienda como derechos negativos y positivos, o libertades y subsidios. Se dice que los primeros son reductos de la individualidad de cada persona, que constituyen su esfera privada en la que no tiene cabida la acción estatal; mientras que, de los segundos, se sostiene que son aquellos que están condicionados por la intervención gubernamental, sin la cual, serían impensables en una sociedad de desniveles manifiestos. Motivos por los cuales, la acción estatal frente a los primeros es calificada como restrictiva, por lo que, se la rechaza; mientras que, con relación a los segundos, se la estima y reclama. Para aclarar las

⁵ Que incluso, pueden ser anteriores al mismo Estado y ser su fundamento.

cosas, podemos decir, a manera de ejemplo, que entre los derechos que rechazan la participación del gobierno, tradicionalmente, aparece el derecho a la propiedad privada, y, entre los otros, el derecho a la asistencia social y a vivir en un ambiente sano (Holmes y Sunstein, 2011: 60 y 61).

Dicho esto, conviene la reflexión. Si para garantizar el segundo tipo de derechos (conocidos por nosotros como de segunda y tercera generación), se requiere la participación del Estado, porque se reconoce que el esfuerzo individual (muchas veces) no será suficiente para abarcarlo: ¿sería válido decir que para garantizar de manera plena el primer tipo de derechos, tales como el derecho a la propiedad privada, es suficiente la abstención gubernamental? O dicho de otro modo: ¿basta la potencia individual para la defensa y garantía de este tipo de derechos? Quienes digan que sí argumentarán que, en un régimen de libertades, bastará con activar los mecanismos legales para que opere la defensa; mientras que, quienes respondan que no, señalarán que los esfuerzos individuales son insuficientes para defender sus intereses frente a terceros, por lo que se requiere la acción estatal. Como vemos, ambas respuestas son caras de una misma moneda; cada una ofrece una respuesta que conduce a la misma conclusión: se requiere la acción estatal para salvaguardar todos los derechos, sea que se manifieste a través de un respaldo *moral* o *coactivo*. Ahora, entendemos por qué dicen francamente Holmes y Sunstein que: “[t]odos los derechos son, entonces, derechos positivos” (Holmes y Sunstein, 2011: 69).

Es justamente aquí cuando volvemos a nuestro punto de referencia: la garantía de los derechos de los ciudadanos requiere recursos estatales, aún cuando no nos percatemos; por lo que, sin esos recursos, un Estado fallará en su cometido.

La garantía de derechos que provee el Estado no se limita a la creación de condiciones de acceso a los medios para satisfacer necesidades, sino que alcanza a la restricción de iniciativas e intereses que pudieran vulnerarlos; es decir, a la restricción de derechos mal ejercidos.

Tanto la administración de justicia, cuanto la provisión de agua potable, y la protección del medio ambiente requerirán de algún tipo de servicio, que tendrá que cubrirse de alguna manera. Ese mecanismo consiste en el aporte de cada ciudadano para

costearlo; lo cual, lejos de ser una *graciosa dádiva* del ciudadano, es realmente un deber exigible. Un deber individual y colectivo que es correlativo a los derechos que se necesita garantizar y que tiene un respaldo legal. De lo cual, se desprende que el individuo y la colectividad deben contribuir para alcanzar, mantener e incrementar su bienestar; lo que, en definitiva, se traduce en que el ciudadano debe sacrificar parte de su propiedad, patrimonio u otros intereses para lograr un bien colectivo -resultante del actuar estatal y de la cooperación ciudadana- .

Por lo manifestado, no carece de sentido sostener que los derechos tienen un costo de oportunidad, dado que para garantizar uno o más, se debe renunciar de otro tipo de intereses con su propia valoración (Holmes y Sunstein, 2011: 244).

Obviamente que, el ambiente no escapa de estas reflexiones. De momento, limitémonos a señalar que, reconocer de manera cierta el derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad, entraña costos para el Estado.⁶ Tales costos superan el ámbito de la remediación ambiental, pues, con relación a un incidente de contaminación de relevante, hay variedad de acciones estatales que se deben llevar a cabo *ex ante* y *ex post*, las mismas que representan esfuerzos gubernamentales que no serían factibles sin financiamiento ni la cooperación ciudadana.

Como ya se puede percibir, es fácil entrever que la cuestión de los costos para garantizar este derecho no es sencilla de abordar, debido a que, muy aparte de que no falten puntos en favor y en contra de tales gastos, existen interrogantes respecto de los niveles de protección por conceder, a efectos de que la misma sea relevante.

Por una parte, se indica que, frente al panorama ambiental de un mundo globalizado, la mayoría iniciativas que se adopten no serán significativas; lo que equivale a negar su pertinencia. Motivo por el cual, se ha sostenido que la protección ambiental es un lujo vaciado de utilidad, al alcance de unos cuantos privilegiados que pueden permitírselo.

De una manera más mesurada, por otro lado, se admite que una política pública de protección ambiental bien diseñada incide favorablemente en el ambiente, pero con un

⁶ Dedicaremos el espacio necesario para tratar abordar la manera de encarar dichos costos más adelante.

costo más representativo en el corto plazo. Sobre esto se dice que, en primera instancia, la protección de ciertos derechos resulta demasiado costosa, pero que tiende a aumentar la riqueza social en el mediano y largo plazo. Se afirma que es procedente considerar que se autofinancian, porque el esfuerzo público realizado contribuye a dotar de capacidades a la sociedad y, más adelante, atender otros sectores (Holmes y Sunstein, 2011: 40). Ejemplos de ello son las inversiones destinadas a garantizar la propiedad privada, la educación, la protección a grupos vulnerables, la salud, la seguridad social y, por qué no, el medio ambiente sano o equilibrio ambiental, considerando que este último incide en la salud y desarrollo físico y mental de las personas -lo que se traduce en un pleno disfrute del derecho a una vida digna-, y entraña el potencial de dar lugar a emprendimientos alternativos que concuerden con los derechos mencionados.

La protección brindada a derechos que demandan una canalización importante de recursos apareja consecuencias negativas. Una de ellas es que hay que discriminar entre intereses y grupos para atenderlos de manera prioritaria, lo que conlleva a que otros intereses (de mayor o menor envergadura) y grupos (con necesidades que pueden requerir mayor atención) se vean desplazados y, ocasionalmente, puestos en peligro. Es decir que:

Para poder ser legislados y aplicados en forma sensata, los derechos a un ambiente seguro y saludable tendrían que canalizar recursos limitados hacia las cuestiones más prioritarias. El juez Stephen Breyer (1993), de la Corte Suprema, ha sostenido de modo enérgico que el mal establecimiento de las prioridades es uno de los principales obstáculos a la buena regulación. Esto sugiere que cualquier persona a quien corresponda hacer respetar los derechos medioambientales tendrá que tomar decisiones difíciles acerca de qué problemas y qué grupos tienen el reclamo más urgente sobre los recursos colectivos. Uno de los objetivos clave del sistema jurídico debería ser superar el problema de la atención selectiva, problema generalizado que surge cuando los implicados se concentran en un solo aspecto de la cuestión y excluyen todos los otros (Holmes y Sunstein, 2011: 148).

Bajo esta argumentación, y atendiendo la existencia de intereses paralelos al ambiental, es natural preguntar si corresponde persistir en la atención de estos últimos. En

caso que la respuesta sea afirmativa, llegamos a un punto en el que la contribución dineraria del ciudadano que se realiza de manera *genérica* para el cumplimiento de los fines estatales puede no ser suficiente y se requiera una cooperación o contribución *calificada* por parte del ciudadano, la misma que, de manera paralela a los principios de generalidad, progresividad, equidad, se inspira en principios tales como el de solidaridad, prevención, cautela y *quien contamina, paga*.

Ante este escenario, adquiere mayor presencia el postulado de que las responsabilidades son correlativas a los derechos, lo que determina que el ciudadano deberá cooperar o contribuir, en unos casos, para prevenir un daño ambiental que atente contra los novísimos derechos de la naturaleza y el derecho a vivir en un ambiente sano, en otros, para corregir tal daño. Con lo cual, no se olvida que las responsabilidades de los que contaminan reflejan los derechos de los demás ciudadanos a un ambiente sano y equilibrado (Holmes y Sunstein, 2011: 167).

Bajo esta perspectiva, nos hallamos ante un paradigma (poco común, pero muy deseado) en el que el ciudadano coopera efectivamente con el Estado para garantizar sus propios derechos y el buen funcionamiento de la *cosa pública*, puesto que ya no procede a su gusto sin reparar en las consecuencias.

Con lo anterior, de ninguna manera hemos afirmado que exista un derecho a contaminar, pero no se desconoce que la contaminación puede ser producto inevitable del ejercicio de otros derechos, como el derecho a la vida o a desarrollar actividades económicas; sin embargo, el mérito de este paradigma por el que postulamos radica en que cada persona debería asumir la responsabilidad por la contaminación que deja a su paso⁷.

1.3 Las interacciones económicas y sociales como bases de los impuestos ambientales

En consecuencia, si bien la garantía de los derechos del ciudadano requiere de la acción positiva del Estado, misma que, a su vez, implica erogaciones económicas y conjuga obligaciones de hacer y no hacer (Narváez y Narváez, 2012: 216); frente al paradigma

⁷ Siempre que los niveles de la misma sean relevantes y exista un trasfondo económico, según el criterio del legislador.

mencionado, estamos ante una situación en la que el ciudadano también asume el costo de sus derechos, sin desdeñar que:

Una Constitución que no organice un gobierno eficaz [...] capaz de cobrar impuestos y de gastar, necesariamente fracasará a la hora de proteger los derechos en la práctica. Ésta es una lección que llevó mucho tiempo aprender, no sólo a los libertarios y a los economistas partidarios del mercado libre, sino también a algunos defensores de los derechos humanos que han dedicado sus vidas de manera generosa a una campaña militante contra los estados [...] (Holmes y Sunstein, 2011: 79).

Nos hemos referido a un cambio de paradigma, puesto que, en materia ambiental, tradicionalmente se ha considerado que el ambiente es una fuente de recursos para el *crecimiento*. Sobre el tema, Alfred Max-Neef señala de manera categórica que lo dicho se ha justificado, en más de una ocasión, recurriendo a los mitos del Génesis y Prometeo, que han dado base suficiente para la explotación ambiental. En tal sentido, por una parte, el sometimiento del ambiente al ser humano puede explicarse desde una perspectiva creacionista, traducida en el mandato dado al ser humano para poblar y dominar la tierra, que se encuentra en el libro del Génesis; al tiempo que agrega, que sistemas filosóficos, económicos y políticos, como el liberalismo, conservantismo y socialismo han considerado que el dominio de la naturaleza es el medio para el crecimiento, tarea en la cual, la tecnología es la mejor aliada del hombre (Max-Neef, 1986: 43-49).

Esto dio lugar a una corriente de pensamiento antropocéntrica, que ha incidido en los planos político y económico. Para ella, el ambiente cumple dos funciones: la provisión de recursos para la generación de bienes económicos y la provisión de un lugar donde abandonar o *colocar* los residuos o *subproductos* que resultan de la actividad económica en sus diversas ramas (Antonio, 2007: 162).

Para entender de mejor manera las ideas que anteceden, podemos añadir que, como consecuencia de esta concepción de la naturaleza:

Se consolidó un modelo económico cerrado, antropocéntrico, crematístico y parcelario. *Cerrado* porque asume que el sistema económico es un flujo circular

de bienes, servicios y dinero, del cual la generación de residuos y la degradación de la naturaleza están excluidos [...]

Antropocéntrico porque reconoce sólo al ser humano como eje y otorgador de valor: cualquier violación de la naturaleza será éticamente válida mientras satisfaga las necesidades (y deseos) de la gente; así, el medio ambiente queda al servicio inmediato de las personas sin ningún otro miramiento. *Crematístico* porque asume que sólo aquello que tiene precio, tiene valor [...]. Finalmente, es un modelo *parcelario* porque mira al mundo de forma fragmentada y, en consecuencia, analiza cada problema de manera aislada, cuando, en realidad, la vida es un conjunto de interrelaciones y el sistema económico es un subsistema y no al revés (Rivadeneira, *et al.*, 2012: 339 y 340).

Para esta corriente, la sociedad y la economía deben estructurarse alrededor de la propiedad privada, inspiradora de un régimen mercado. Lo cual, determinó que se deban apartar intereses diferentes, dando lugar a un escenario que no podría calificarse de distributivo y equitativo, necesariamente.

Uno de esos intereses es la protección ambiental, que cobró relevancia suficiente para que la propia Economía proponga alternativas para atenderlo, puesto que se admite que la contaminación es un costo que se impone de manera injusta a la sociedad.

Es así como, de la Escuela Neoclásica, surgió la corriente denominada Economía Ambiental. Sobre ella, se ha dicho que “no es más que la respuesta del paradigma neoclásico vigente a la necesidad de incorporar los servicios proporcionados por los ecosistemas a las decisiones económicas y al diseño de políticas” (Oliva, *et al.*, 2011: 9). Para ello, persigue atribuir un valor en dinero tanto a los recursos y servicios naturales, así como a los impactos que los procesos económicos puedan causar, con el objeto de integrarlo al sistema de costos y precios de las empresas. De esta manera, en términos sencillos, intenta que los contaminadores asuman el resultado perjudicial que su actuar produce para la sociedad, respondiendo por el daño causado; es decir que, hagan suyas las externalidades o costos sociales producidos. Lo que los impulsa o compele (como se quiera ver) a incorporar mecanismos más amigables con el ambiente. De lo cual, siguiendo a Joan Martínez Alier,

podemos indicar que el objetivo de la Economía Ambiental es lograr los precios correctos para internalizar externalidades (Martínez Alier, 2004: 21), o dicho de otra manera: la Economía Ambiental pretende que todo recurso e impacto ambiental pueda ser medido para integrarlo en los costos asociados con una actividad y no en los de la colectividad afectada por ella. Lo que equivale a decir que:

Para la Economía Ambiental, la valoración no considera ningún factor de incertidumbre. Por ejemplo, en un derrame de petróleo en el mar, con mucho esfuerzo se podrá estimar el daño a la fauna, la flora, el perjuicio social y/o cualquier otro coste derivado de la contaminación [...] (Oliva y Serrano, 2010: 8).

La tarea que ha asumido esta corriente no es un asunto sencillo, sino todo lo contrario. La apreciación monetaria de los impactos ambientales es compleja, ya que, el sistema económico no tiene un estándar común para la tarea, considerando que la degradación ambiental tiene diferentes características de un sitio a otro, por lo que, el análisis deberá realizarse caso por caso, intentando abarcar el valor de un recurso en función de su existencia, de utilidad (actual y potencial) y de su interrelación con el entorno.⁸

Por consiguiente, tenemos que la Economía Ambiental busca extender una lógica económica -basada en la valoración en términos de costos, precios y beneficios monetarios- al ambiente; motivo por el cual, puede resultar limitada para abarcar el valor integral del mismo, por plantearse desde una óptica crematística⁹. Sin dejar de mencionar que no deja de concebir al ambiente como una fuente de recursos, que debe ser protegida para mejorar la calidad de vida de las personas; por lo que, se llega a hablar de capital natural.

Las críticas que se formulan a la Economía Ambiental pueden resumirse en pocas líneas. Para ello, José Manuel Naredo afirma que ella “canaliza todos sus esfuerzos a poner precios a las externalidades’ para poder reducir los problemas a una única dimensión

⁸ Sin duda que la tarea asumida no es sencilla, tan es así que, a más de lo indicado en el texto, la Economía Ambiental no debería dejar al margen de su alcance temas como la afectación a derechos de propiedad, la distribución (Oliva y Serrano, 2010: 5, Oliva, *et al.*, 2011: 14, Martínez Alier, 2004: 69), así como la apreciación de aspectos de fondo social que resultan inconmensurables; sin embargo, los mismos escapan de su alcance.

⁹ Que, a decir de Martínez Alier (2004: 44), se refiere a la formación de precios de mercado.

monetaria y aplicarles, al fin, el análisis coste-beneficio para llegar a soluciones pretendidamente objetivas” (Naredo, 2006; 17, citado por Oliva *et al*, 2011.: 10).

De la crítica a la Economía Ambiental, se presenta un enfoque o corriente de pensamiento que considera tanto la valoración monetaria de la naturaleza, sin descuidar el sustrato físico y social que apareja, así como la incidencia de los impactos contaminantes que la afectan. Se denomina Economía Ecológica. Se caracteriza por ser interdisciplinaria. Considera que no existe una separación entre la actividad humana y su entorno, por lo que, busca analizar y comprender su interacción, a fin de que se pueda gestionar la primera de manera eficiente y compatible con el segundo (Oliva, *et al.*, 2011, 11).

A diferencia de la Economía Ambiental que no desconoce que los recursos ambientales son factores de producción, útiles para la industria humana, que deben ser valorados para asumir los costos que conlleva su uso; la Economía Ecológica considera que todos los recursos naturales y todas las formas de vida tienen un valor intrínseco, aunque no sean de utilidad directa y evidente para el hombre. Para ella, cada elemento del entorno cumple determinada función dentro del mismo y debe ser apreciado por tal motivo (Oliva, *et al.*, 2011: 14 y 15); sin olvidar su interacción (no siempre visible) con las actividades humanas.

Valga añadir que, por considerar la dinámica entre ser humano y ambiente, la Economía Ecológica no pasa por alto la existencia de valores inconmensurables dentro del grupo social y la generación de conflictos de distribución producidos por dicha dinámica. Es decir que, una de sus premisas (sobre todo de su rama denominada Economía de los Pobres) es que “[n]adie debe tener el poder exclusivo de simplificar la complejidad, desechando algunas perspectivas, dando peso sólo a algunos puntos de vista” (Martínez Alier, 2004: 197).

En tal sentido, es meritorio resaltar la atención que la Economía Ecológica dedica al tema de la distribución, puesto que, de lo visto hasta ahora, se desprende que la incorporación de impactos ambientales en los costos de quienes los producen se relaciona inmediatamente con la responsabilidad o el deber correlativo a los derechos de todos los miembros de la sociedad; sin embargo, dicha incorporación no termina con la asunción

integral de los impactos referidos, ya que llegan a afectar a terceros, dando paso a problemas de distribución. Con esto, se puede decir que “[l]os problemas [ambientales] son trasladados, los costes sociales y ambientales son en verdad transferidos” (Martínez Alier, 2004:71); y, como consecuencia de esto, tenemos que los grupos que tenían un acceso limitado al satisfactor respectivo, se vean perjudicados en mayor medida, debido a que verán restringidas sus posibilidades de acceso previas.

La problemática, entonces, surge en el momento en que se debe materializar la responsabilidad por la contaminación generada, ya que, por una parte, la determinación del daño (en toda su complejidad), de sus responsables y de los afectados, se traduce en un ejercicio que persigue precisar cantidades y que abarca a más de un participante en cada lado -con su propia realidad individual-. Todo lo cual no está al alcance de un sistema de mercado, necesariamente. Esto evidencia que, una vez que las externalidades trascienden el plano conceptual (en el que son concebidas como efectos de la actividad económica), se escapan del control de los procesos del mercado y la discusión relacionada con su naturaleza, su alcance, su definición vuelve para los economistas (Peter Victor, 1980: 204).

A lo cual, se debe añadir que, la Economía Ecológica no olvida que la Economía Ambiental busca determinar las responsabilidades de cada contaminador por las externalidades que perjudican negativamente al ambiente; ante lo cual, la Economía Ecológica sostiene que ello no es suficiente, debido a que con la dinámica del mercado, el acceso de las personas a los satisfactores de necesidades fundamentales se restringe, sobre todo para los grupos que presentaban menores posibilidades de acceso al mismo. Por lo que, busca atender este fenómeno, que, desde la otra vertiente, no se acerca al espectro de un requerimiento distributivo de fondo, manteniéndose latente y desatendido.

Además, dada la complejidad de los recursos naturales y de los daños ambientales, cualquier estimación que se intente realizar reflejará un valor aproximado, en el mejor de los casos, puesto que se debe valorar el recurso por su simple existencia, por su uso actual y por su uso futuro, lo cual denota incertidumbres manifiestas que dificultan la tarea; para lo cual, no se puede olvidar que los afectados son colectivos (si no lo es la humanidad), generaciones futuras, y otras especies (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 116).

1.4 La protección del ambiente y la distribución como bases de los impuestos ambientales

Para aclarar lo anterior, hagamos de cuenta que se presenta un problema ambiental, donde hay un solo contaminador, un afectado y un daño cuya estimación es determinada con objetividad, pues ambas partes presentan una misma línea de valores. Es natural que la solución del incidente referido no derive necesariamente en un conflicto de fondo, puesto que existe una certeza casi absoluta sobre sus elementos y se conoce cuál es el valor que se debe reponer al perjudicado. Ahora, siendo más realistas, consideremos que en la mayoría de problemas ambientales -v. gr., contaminación atmosférica por emisiones vehiculares o contaminación fluvial por vertidos de hogares y empresas-, participan miles de contaminadores y muchos más afectados, que, además, tienen apreciaciones distintas sobre el daño a causa de escalas de valores diferentes. En el evento remoto de que se llegue a una estimación real o muy aproximada del daño causado -considerando la complejidad de establecer el monto del perjuicio en un recurso de gran magnitud, que dicha contaminación incide en otro tipo de recursos y que median factores subjetivos de los perjudicados-, nosotros preguntamos: si es que no todas las personas de ambos grupos pertenecen a un mismo segmento económico, ni han contaminado o resultado perjudicados a causa del evento dañoso en igual medida, ¿cómo distribuir el costo del daño entre sus causantes?, ¿cómo distribuir las reparaciones entre los afectados?, y ¿cómo mejorar el acceso a los satisfactores de necesidades fundamentales?, pregunta que se podría replantear en términos más jurídicos, basándonos en lo dicho anteriormente, diciendo: ¿cómo garantizar el reconocimiento efectivo del derecho a una vida digna? Dar solución a estas interrogantes suele escapar al alcance del mercado, teniendo en cuenta que no existe un sistema en el cual los derechos de propiedad estén claramente delimitados. Con mayor claridad, Martínez Alier explica que:

[...] los conflictos ecológicos distributivos pueden expresarse como discrepancias en la valoración dentro de un solo estándar de valor, como cuando se pide una compensación monetaria por externalidades. La pregunta es entonces del siguiente tipo: ¿Cómo calcular las indemnizaciones a pagar en dólares por los

daños producidos? Sin embargo, los conflictos ecológicos distributivos también se expresan como disputas de sistemas de valores, como choques de estándares inconmensurables de valor (Martínez Alier, 2004:196).

Entonces, siguiendo la misma línea, se puede mantener que la existencia de elementos inmateriales relacionados con los recursos naturales -a los que dan un contenido mayor- y la incertidumbre sobre el potencial (presente y futuro) de los mismos, determinan que los métodos crematísticos no consigan apreciar integralmente los recursos naturales ni determinar con precisión los impactos integrales de la contaminación (que, como hemos visto, trascienden lo ambiental); particularidad de la cual, surge la limitación del mercado de la que hemos hablado.

Es natural que no se pueda tolerar que la limitación referida determine una inercia social y se dejen de perseguir *mejores mecanismos*, tarea de la cual, el sector público no puede quedar aislado, teniendo en cuenta los cometidos que le corresponden. Lo dicho, afortunadamente, es ya un consenso, por lo cual, se informa que:

[...] aún la teoría económica más ortodoxa justifica la intervención del Estado. Su rol es más evidente cuando estos fallos están íntimamente ligados a la consecución de un objetivo (la calidad del medio ambiente) del cual depende la calidad de vida de la población y, en última instancia, la supervivencia humana y de otras especies (Oliva, *et al.*, 2011: 16).

En tal sentido, en su momento, Amartya Sen sostuvo que la responsabilidad de remover las causas de la injusticia distributiva le corresponde al Estado; para lo que, puede repartir o canalizar sus ingresos, a fin de garantizar un mínimo común de bienestar en la dignidad, caracterizado por un equilibrio entre libertad, igualdad (sustancial y económica) y solidaridad, y por la atención de las capacidades diferenciadas de cada individuo. (Sen, 1997: 25 y 76, citado por Gallo, 2001: 77 y 78).

La intervención estatal puede realizarse a través de varios instrumentos administrativos y económicos¹⁰. Entre otros, tenemos: reglamentos, licencias, normas de

¹⁰ Los instrumentos administrativos son mecanismos institucionales para regular los productos y procesos de producción, así como para restringir actividades; es decir que, son de cumplimiento obligatorio, así

calidad, impuestos, tasas, ayudas financieras o subvenciones y sistemas de depósito y devolución. Huelga comentar que ninguno de ellos puede apreciarse como una panacea; por lo cual, es deseable que operen de manera complementaria, ya que no tendrán mayores posibilidades de éxito al operar individualmente.

Para Martínez Alier y Jordi Roca Jusmet, de los instrumentos que se presentan, los impuestos son los que consiguen reflejar de mejor manera el principio *quien contamina, paga* -aunque ello no signifique que el contaminador responda con precisión y exactitud por el daño que causa al ambiente-, el mismo que ha sido aceptado por OCDE y es el criterio que guía las políticas ambientales (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 170).

En la línea de dicho principio, se debe añadir que para lograr que un impuesto consiga que un contaminador responda con precisión y exactitud por el daño ambiental causado, tal impuesto deberá gravar cada unidad de elemento contaminante en directa proporción con el daño ambiental que ella cause. A este tipo de impuestos, se los conoce como *pigouvianos*¹¹. Con su aplicación, se pretende colocar al contaminador ante la disyuntiva de contaminar y pagar el monto de los perjuicios causados o emplear los recursos que le correspondería destinar a una obligación tributaria para contar con medios más eficientes, que le permitan disminuir sus niveles de contaminación (y el impuesto correspondiente) sin sacrificar su producción; entonces, “[l]as emisiones se reducirán si el costo marginal del control de la emisión por la primera unidad de reducción son menores que el tributo –el costo de su política de no emisión es menor al monto del impuesto–” (Antonio, 2007: 169).

¿Qué tan fácil es aplicar este tipo de impuestos, que responderían a la lógica de la Economía Ambiental? Quisiéramos decir que bastante, pero mentiríamos. De hecho, para aplicar un impuesto *pigouviano* se requiere información muy detallada sobre los recursos ambientales, los impactos contaminantes que los afectan y sus causas. Por ello, con Arnaldo

que, si los ciudadanos las incumplen, dan lugar a sanciones. Mientras que, los instrumentos económicos proporcionan incentivos monetarios para la toma de decisiones, al tiempo que entrañan una transmisión económica de los contaminadores y la colectividad; por lo cual, permiten a los contaminadores elegir entre responder a los estímulos que presentan o no. Para más detalles, ver: Ana Yábar, 2002: 127 y ss., y Arnaldo Antonio, 2007: 110 y ss.

¹¹ Porque resultan de los estudios y propuestas realizadas por el británico Arthur Cecil Pigou.

Antonio, podemos decir que, si bien el impuesto *pigouviano* vendría a ser el impuesto ideal para la aplicación del principio *quien contamina, paga*, es (casi) imposible de llevar a la práctica, dadas la cantidad y la complejidad de elementos que debería considerar; motivo por el cual, se recomienda que la aplicación de impuestos ambientales responda a un ejercicio técnico de prueba y error para encontrar niveles adecuados de aplicación (Antonio, 2007: 170 y 171), que se evidenciarían con la readecuación de conductas contaminantes. Por lo cual, el éxito de los impuestos ambientales dependerá de sus objetivos y diseño, al tiempo que de cada estructura social.

Debe tenerse presente que los impuestos ambientales no se limitan a reconocer el principio mencionado para reparar daños, sino que pueden ser, por una parte, herramientas para la consecución de objetivos extrafiscales de prevención de daños ambientales, y, por otra, herramientas con función distributiva. Esta idea, vista desde una óptica recaudatoria, llega incluso a romper con la noción de que los impuestos son principalmente instrumentos para la protección de derechos negativos o libertades a costa de los llamados derechos positivos, tan propia de la corriente del neoliberalismo fiscal, la misma que, enaltece al mercado como factor de distribución y, en consecuencia, postula un Estado mínimo que se beneficie exclusivamente del aporte tributario del ciudadano para dos cosas: la tutela distante del derecho original, natural y fundamental del individuo a la intangibilidad de su propiedad y a la conservación del fruto de su trabajo; y para la oferta de los bienes públicos considerados *clásicos*, es decir: servicios judiciales, policía y defensa (Gallo, 2001: 65-71).

De manera consecuente con la línea expuesta, que corresponde con nuestra Constitución, hemos visto que el mercado tiene limitaciones, especialmente en la relación que los temas distributivos mantienen con el espectro amplio de los conflictos ambientales. Ante lo cual, los impuestos ambientales, que persiguen primordialmente (aunque con sus propias limitaciones) que se eviten conductas que provoquen impactos ambientales o que se responda por aquellos que se causen en contra del ambiente, podrán también perseguir objetivos distributivos afectando justificadamente a la propiedad de los ciudadanos. Por esto, Franco Gallo afirma con acierto que:

[...] en un sistema de «democracia eficiente» el mercado no es el único y natural factor de (re)distribución de la riqueza y que los derechos patrimoniales aun estando constitucionalmente garantizados y reconocidos, no gozan sin embargo de una tutela absoluta y preinstitucional ni son un atributo necesario e indisoluble de la persona. A la par de otros derechos y valores, son la consecuencia de normas también de las tributarias, que los conforma[n] y «reducen» con objetivos sociales, de utilidad pública y, justamente, de concurso solidario a los gastos públicos (Gallo: 39).

Lo dicho por el jurista Italiano corresponde con el caso ecuatoriano. El derecho a la propiedad es moldeado por nuestra norma suprema, que lo reconoce, garantiza y delimita al asociarlo con funciones sociales y ambientales¹²; por lo cual, no se podría afirmar que cuente con una tutela absoluta ni que restrinja el desarrollo de nuestro ordenamiento jurídico, pues, como hemos visto, este es el que califica al derecho, dándole un perfil apropiado para contribuir con el bienestar general sin perjudicar el desarrollo individual. Es por esto que, el derecho a la propiedad se constituye en el elemento *sine qua non* de los sistemas distributivos que lo consideran para el reparto apropiado de cargas públicas entre los ciudadanos mediante la aplicación de tributos. Sin embargo, no se olvide que, su función social no justifica que la trama jurídica de la que es parte perjudique a la individualidad con la que este derecho está asociado, es decir que, la aplicación de tributos no puede resultar confiscatoria.

Ahora bien, si consideramos que el principio *quien contamina, paga* (bastante próximo a los paradigmas de la Economía Ambiental) mantiene que el tributo que se aplique a un contaminador debe corresponder con el impacto ambiental generado, parecería que lo dicho anteriormente sobre la distribución en función del patrimonio no sería congruente con los impuestos ambientales, los mismos que excluirían consideraciones patrimoniales para su aplicación y se limitarían al monto del perjuicio causado, tal como lo recomienda

¹² El número 26 del artículo 66 de la Constitución de la República indica que:

Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:

[...]

26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.

dicho principio, que ha sido instituido como la base de la tributación ambiental. A simple vista y sin mayor desarrollo, diríamos que eso es cierto. Sin embargo, tal como mantenemos en este estudio, no hay olvidar que la aplicación de impuestos debe guardar relación con elementos patrimoniales del contribuyente, caso contrario se desnaturalizaría la figura. Además, al considerar el patrimonio como parte del andamiaje impositivo, pero sin pasar por alto la protección ambiental, claro está, se podría estimular a los ciudadanos para cambiar sus hábitos y acceder a medios que permitan satisfacer sus necesidades de una manera más amigable con el entorno o repartir el daño ambiental entre sus responsables. Así que, al atender a elementos patrimoniales relacionados con el contribuyente se guarda relación con la distribución de riqueza en función de la propiedad individual para el cuidado del ambiente; lo cual, permitirá a la sociedad acceder a un medio ambiente sano, entendido como un satisfactor de su necesidad fundamental de subsistencia, o, en términos jurídicos, beneficiarse de su derecho a un medio ambiente sano para mantener una vida digna.

De esta forma, se rompe un paradigma, marcado por la Economía Ambiental y el principio *quien contamina, paga*, con el que no se reparaba en temas de distribución y equidad social, los mismos que han estado ausentes del diseño de impuestos ambientales. Con tal fin, se dice que, desde la visión más integral de la Economía Ecológica, se ha logrado incluir estos temas en la agenda de las políticas ambientales, lo que entraña la necesidad de abordar el diseño de impuestos ambientales conforme a dichas aspiraciones (Oliva y Serrano, 2010:5).

En tal sentido, podemos apuntar que, con independencia del tipo de impuesto del que hablemos, todos ellos deben mantener cierta relación con la distribución de la riqueza mediante el aporte ciudadano en función de su capacidad económica o patrimonial para contribuir en el soporte de las cargas públicas que permiten al Estado cumplir sus fines, entre los cuales está la dotación equitativa de capacidades para la satisfacción necesidades fundamentales. De tal forma que, según Franco Gallo, dicho objetivo distributivo es una pretensión del principio constitucional de igualdad ciudadana, que estructura el sistema de derechos en el ordenamiento jurídico (Gallo, 2011: 38); motivo por el cual, vale aclarar que, si bien es un objetivo propio de los impuestos, puede moderarse para permitir que los

mismos sean herramientas que contribuyan para la consecución de otros objetivos, tales como la protección del medio ambiente.

Con lo anterior, no hemos manifestado que incluir un componente patrimonial en la estructura de los impuestos ambientales determine la exclusión de la responsabilidad por los daños ambientales causados (que no excluye a la prevención de los mismos); sino que ambos componentes pueden potenciarse para contribuir con la finalidad distributiva de los impuestos en un marco de protección ambiental. Es de esta manera que, los impuestos ambientales pueden potenciar el sentido de responsabilidad colectiva de cada individuo en dos sentidos: fiscal y ambiental.

Vale resaltar que el impuesto ambiental se distingue como el mecanismo más idóneo para que las personas asuman su deber de proteger el ambiente, puesto que la inclusión de un componente patrimonial en la estructura del impuesto coloca al ciudadano ante la disyuntiva de: 1) contaminar y pagar un impuesto que corresponda a sus niveles de contaminación; 2) destinar ciertos recursos para acceder a medios que le permitan disminuir sus niveles de contaminación y, en consecuencia, rebajar o eliminar su impuesto ambiental; y, 3) no contaminar para no pagar. Sin pasar por alto que, además, dicha inclusión es de gran importancia, ya que reconoce las desigualdades que existen en la sociedad y busca superarlas con el diseño de impuestos que atiendan a la capacidad contributiva de las personas exonerando a determinados grupos con la fijación de umbrales relacionados con estándares vitales y a aquellos que generen niveles de contaminación tolerables y que puedan ser paliados con otro tipo de instrumentos económicos; lo cual, rompe con el paradigma del principio *quien contamina, paga* por motivos de justicia y bienestar colectivo, dado que dicho principio señala que los estímulos sociales no son compatibles con la tributación ambiental.

En consecuencia, la inclusión del componente patrimonial en este tipo de impuestos implica dotarlos de un mayor sentido de justicia en la distribución, puesto que consideran las desigualdades sociales que motivan un fenómeno amplio como es la contaminación; a causa de lo cual, entrañan buenas posibilidades de que el ciudadano manifieste su deseo de cooperar con el sector público para conseguir un fin relacionado con el bienestar común,

sea pagando impuestos o modificando sus conductas. En buena parte, esto se debe a que el comportamiento del ciudadano frente al Estado responde al grado de justicia que inspira a los impuestos (y al propio sistema tributario), el mismo que se manifiesta en la observancia de los principios que deben orientarlos durante su estructuración y aplicación; por tanto, se asumirá que el deber de contribuir para el cumplimiento de los fines del Estado responde a una causa justa en la medida en que el sector público observe y acate dichos principios, entre los que está el de considerar la capacidad patrimonial contributiva del ciudadano (Coelho, 2010: 227 y 228), al tiempo que perciba con claridad que el impuesto atenderá un tema de importancia colectiva, como es la protección ambiental.

Finalmente, lo anterior puede condensarse en una oración: la inclusión de componentes patrimoniales humaniza a los impuestos ambientales. Esta es una de las aspiraciones de los modelos de Estado que custodian los derechos sociales, ya que pretenden mejorar las condiciones de vida garantizando los derechos sociales y reduciendo las desigualdades que existan a través de mecanismos que propicien una distribución equitativa de cargas y beneficios, respaldada por la cooperación ciudadana.

CAPÍTULO II

Consideraciones sobre la naturaleza de los impuestos ambientales

2.1 Sobre la extrafiscalidad de los impuestos ambientales

Si bien, la finalidad principal del sistema tributario y, específicamente, de los impuestos es la de conseguir que el Estado se dote de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines a través del gasto público; se ha aceptado que ellos pueden contribuir de una manera alternativa y más eficiente para la consecución de ciertos objetivos de política pública con relevancia social, sin que con esto se cambie la naturaleza de las funciones para las que estos instrumentos de política económica han sido concebidos.

Su fundamento radica en la inserción de la persona en un contexto institucional y social que permite su desarrollo a través del acceso a los medios que requiere para satisfacer sus necesidades fundamentales gracias a la interacción social que tiene lugar. El hecho de que la persona forme parte de este contexto institucional y social, que le permite adquirir las capacidades que despliega para su desarrollo, da lugar a una serie de responsabilidades que debe asumir para sostenerlo y fortalecerlo, las mismas que se refieren a someterse a ciertos gravámenes que permiten la consecución del bien común.

Ecuador ha admitido este criterio; motivo por el cual, el artículo 300 de la Constitución de la República señala que la política tributaria debe promover la redistribución y, entre otros, estimular conductas ecológicas, sociales y económicas responsables; mandato que está alineado con los objetivos de política económica y fiscal previstos en los artículos 284 y 285 de la norma suprema¹³.

¹³ Los artículos mencionados dicen:

Art. 284.- La política económica tendrá los siguientes objetivos:

[...]

9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable.

Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

[...]

En el fondo, con el empleo de figuras tributarias, tales como los impuestos, para el cumplimiento de objetivos que no son de tipo fiscal, se busca contar con la participación o cooperación de la ciudadanía. Es así que, se aprovecha el impacto que los impuestos pueden generar en la sociedad o, mejor dicho, en la conducta de los contribuyentes para alcanzar objetivos extrafiscales; logrando, de esta forma, que los ciudadanos cooperen (aunque sea inconscientemente) con los entes del sector público, y se reduzcan costos que podrían resultar considerables y no asequibles.

Así, se logra superar una situación social en la que, en unos casos, el Estado recurre al uso de fondos públicos para alcanzar sus objetivos a través del gasto, el cual no garantiza siempre resultados permanentes o que se mantengan en el largo plazo, y, en otros casos, se expiden prohibiciones a las que el ciudadano debe someterse so pena de la aplicación de sanciones; para dar lugar a un escenario en el que los ciudadanos cooperan (consciente o inconscientemente) con el Estado para alcanzar objetivos en favor del bienestar común.

De esta forma, los impuestos pueden convertirse en un complemento o respaldo necesario para la consecución de objetivos no recaudatorios o extrafiscales, como la protección del ambiente, en atención de disposiciones constitucionales que los habilitan para ello. Se trata de un mecanismo que no solo es legítimo, sino que también es potenciable, ya que en ocasiones puede constituir “si no el mejor vehículo, al menos un adecuado medio para alcanzar objetivos constitucionales, por lo que su existencia y utilización merecen, *prima facie*, ser elogiadas” (Varona, 2009: 19).

Dicho lo cual, como punto de partida o primer esbozo, podemos definir al impuesto ambiental como la contribución obligatoria de los ciudadanos con el Estado, sin contraprestación directa, que grava conductas nocivas con el ambiente que revelan una capacidad contributiva en procura de disminuir sus efectos negativos, al tiempo que alienta conductas favorables para él. De esto resulta que, los impuestos ambientales recaen sobre conductas que si bien son nocivas con el ambiente, no son ilícitas. Además, buscan volver

3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

Art. 300.- [...]

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

compatibles las actuaciones ciudadanas y del mercado con el ambiente, para que los recursos naturales sean empleados de manera adecuada, debido a que estimulan la conciencia ambiental del ciudadano y consiguen que aquellos que se aprovechan de él no lo hagan de manera gratuita (Rosembuj, 1995: 35 y 50).

En razón de lo cual, nos hallamos ante un impuesto de tipo extrafiscal, que persigue un fin de protección ambiental y no de tipo recaudatorio, es decir que, recae sobre una situación o conducta que se pretende desincentivar y no, directamente, sobre capacidad económica de la persona que incurre en ellas, pero sin ignorar a esta última. Con ello, su intención es la de lograr la corrección de conductas para alcanzar una finalidad relacionada con el bienestar colectivo, antes que la obtención de fondos para costear el gasto público, lo que no determina una renuncia a su naturaleza de figura tributaria.

Por tanto, en el caso que nos concierne, el impuesto tiene un componente que lo califica como extrafiscal, el mismo que se relaciona con la consecución de objetivos de protección ambiental; y tiene también un elemento fundamental que lo califica como figura tributaria, el cual se refiere a la necesidad de recaer sobre actividades y conductas que revelen capacidad económica, sin que ello represente una merma de su función de desincentivar prácticas contaminantes para alentar otras que sean más amigables con el ambiente.

Además, siguiendo a Juan Enrique Varona, se puede decir que con la aplicación de impuestos ambientales se busca en buena parte que el costo que representaría para el Estado la ejecución de las tareas necesarias para superar el daño ambiental sea trasladado real o simbólicamente a quienes realizan las actividades que causan ese daño a efectos de que ellos sean quienes lo soporten y paguen el impuesto correspondiente o eviten la contaminación y el pago del impuesto a través del cambio de sus hábitos (Varona, 2009: 143 y 144). Por lo cual, la inclusión de un costo por el empleo de recursos naturales (que antes era gratuito) tiene un doble efecto: se logra desincentivar conductas contaminantes, al tiempo que se alienta a cambiarlas para no dar lugar a un gravamen; lo que determina que, se trate de un impuesto cuyos ingresos posibles servirían de una u otra forma para lograr un medio ambiente sano. Entonces, con razón, Raffaele Perrone Capano indica que el papel de

este tipo de impuestos no se limita solamente a orientar los consumos y mecanismos de producción de las personas, sino también los hábitos de vida de los contribuyentes hacia objetivos compartidos de calidad ambiental (Perrone, 2001: 464).

Dicho lo cual, para entender la figura de los impuestos ambientales, es necesario detenernos para hablar sobre los principios que los inspiran, tras lo cual, nos referiremos a su naturaleza extrafiscal.

2.2 Sobre la corrección de las limitaciones del principio *quien contamina, paga*

Ya que anteriormente nos hemos referido al principio *quien contamina, paga*, no está demás indicar que es el principio que, tradicionalmente, ha inspirado a la tributación ambiental. Este reconocimiento necesario es una afirmación que nos servirá como punto de partida para que, en este apartado, le dediquemos unas cuantas líneas, a fin de ilustrar su alcance y entender la problemática de la que es parte cuando hablamos de impuestos ambientales.

Es un principio de aplicación general en materia ambiental. Tiene raigambre económica y, como sabemos, guarda relación con la corriente de la Economía Ambiental; por lo que, data de la década de los setenta del siglo XX.

Considera que el bienestar general parte de la igualdad de posibilidades de beneficiarse del medio ambiente. Entonces, busca que su empleo se realice de manera consciente y responsable; por lo que considera menester lograr que el acto de contaminar no resulte rentable, pero que sí lo sea el acto de no contaminar (Sánchez-Mesa Martínez, 2012: 54 y 55). Para ello, postula que los responsables de un daño ambiental deben afrontar los costos de reparar la contaminación que han causado (determinados según el criterio del ente público competente), aumentando el monto de la prestación debida en función de la nocividad del impacto y la conducta.

Según Aimée Figueroa, el principio *quien contamina, paga* “sólo abarca el aspecto reparador, es decir, indica quién debe pagar y no quién debe ser estimulado, *a contrario sensu*, por proteger al ambiente” (Figueroa, 2000: 73).

A pesar de que puede explicarse en términos sencillos, como los anteriores, es un principio con su propia amplitud y se presta para más de una lectura; por lo que, Arnaldo Antonio señala que “parece un poco ambiguo ya que su interpretación varía entre distintos países” (Antonio, 2007: 186). Por lo que, en este apartado, enunciaremos sus cualidades comúnmente aceptadas.

Los autores coinciden en que no admite ayudas estatales a ningún tipo de contaminador; sin embargo, como señalan Lucy Cruz de Quiñónez (2011), Tulio Rosembuj (1995) y Arnaldo Antonio (2007), se ha flexibilizado en más de un lugar, a fin de promover mecanismos de producción más amigables con el ambiente.

Al considerar que todos los miembros de la sociedad generan algún tipo de contaminación, el principio *quien contamina, paga* apunta que cada quien debe contribuir para el sostenimiento del ambiente en relación a su capacidad de contaminar, la misma que se determina en función de los impactos ambientales que se causen y de los costos de su reparación, con independencia de la situación personal de cada uno. Lo que determina que el aporte personal para costear la reparación de los daños producidos sea una cuestión de interés social y, en consecuencia, de cumplimiento obligatorio.

De esto se desprende que, las cargas monetarias resultantes del cumplimiento de este principio sean aplicadas sin consideración de alguna realidad que exprese capacidad económica, sino de situaciones que presenten algún grado de daño ambiental. Por lo que, además, el peso de la prestación monetaria se incrementará y decrecerá de acuerdo al grado de nocividad ambiental de una conducta o acción contaminante; lo cual, según este principio, es un incentivo suficiente para que disminuya la comisión de dicha conducta o acción. En consecuencia, hay que añadir que el principio *quien contamina, paga* no considera que el hecho de contaminar sea necesariamente un indicador de riqueza. (Sánchez Blázquez, 2012: 51 y 53).

De lo cual, se desprende que contempla al bienestar general de manera diferente a al modo en que lo hacen los principios característicos del Derecho Tributario, es decir que, no repara en la necesidad de tener presente a la capacidad económica de cada quien para distribuir la riqueza, puesto que ella no condiciona la contaminación que este principio

busca evitar, dado que coexisten de manera independiente. Motivo por el cual, si bien es de aplicación horizontal, este principio no basta para regular apropiadamente a los tributos ambientales a efectos de dotarlos de la justicia que debe guiarlos, y ha facilitado la aplicación de figuras pseudo-tributarias con resultados criticables, como por ejemplo que se pueda dar a asimilar el pago de un impuesto ambiental a una licencia para contaminar (Barrachina, 2010: 842).

Si se trata de un principio que no permite la discriminación para fortalecer y equilibrar las capacidades de los ciudadanos, no tendrá el éxito deseado en la tarea de modificar sus conductas contaminantes, debido a que deja de lado la consideración de que más de un problema ambiental es generado por situaciones de pobreza. Por consiguiente, si se aplica sin considerar que debería recaer sobre conductas contaminantes que denoten capacidad económica, excluyendo las que no, comete el error de pasar por alto cuestiones sociales y culturales que incidirían negativamente en la efectividad de los impuestos dando lugar al surgimiento de mecanismos irregulares para evitar la carga de la prestación sin disminuir los niveles de contaminación y agravando su impacto. Entonces, esta falencia del principio, en el corto, mediano y largo plazo, puede dar pie para que los problemas económicos, sociales y ambientales de una localidad se agraven; lo cual resultaría en un mayor perjuicio considerando que uno de los postulados del principio es la negativa a las ayudas estatales, como son los subsidios debido a que se considera que con un mecanismo de ayuda estatal a los grupos contaminadores, se está financiando y manteniendo sus malas prácticas con el esfuerzo de la colectividad.

La negativa de considerar la capacidad contributiva de los contaminadores responde a que los impuestos inspirados por el principio *quien contamina, paga* tienen que recaer sobre objetos contaminantes, tales como efluentes, residuos y gases, sin consideración de las personas que los producen, debido a que dichos objetos contaminantes permitirán determinar el impacto ambiental de cada conducta contaminante y la carga del impuesto respectivo, proceso en el que no influye positiva o negativamente la capacidad contributiva de las personas.

El impacto de este proceder es de fácil deducción. Si se gravan las conductas contaminantes aunque no reflejen directa o indirectamente capacidad económica, y sin considerar la capacidad contributiva del contaminador; la ciudadanía verá afectada la capacidad económica de cada uno de sus miembros y, en consecuencia, la posibilidad de acceder a los medios para la satisfacción de necesidades. Con lo cual, podríamos decir que con una aplicación rigurosa del principio, los establecimientos económicos tendrían que pagar el impuesto ambiental aún en los casos en que se elimine cualquier resultado económico positivo y se produzcan cierres, sin enlistar los efectos regresivos que un impuesto de este tipo podría tener para el resto de contribuyentes.

En tal sentido, no cabe duda que “[l]a regresividad de los tributos ambientales es un problema serio de reflexión. Efectivamente, pueden suscitarse efectos redistributivos *in peius* para los sectores más humildes”, afirma Tulio Rosembuj (1995: 252). Entonces, nos preguntamos por qué no se puede brindar algún tipo de asistencia a los sectores que no tienen las capacidades para afrontar un impuesto con efectos regresivos -sea con el pago del impuesto o con el empleo de recursos para financiar una mejor conducta frente al ambiente-, a fin de evitar que, incluso, se lleguen a producir daños en la economía de un país, que incidirían negativamente en los ingresos de los grupos afectados, que pueden ser los menos favorecidos en cuanto a distribución de la riqueza.

Lo dicho nos ha permitido ver las bases de la insuficiencia del principio *quien contamina, paga* para la aplicación adecuada de impuestos ambientales. Por tal motivo, creemos que la tributación ambiental no debería concebirse desde la óptica de un principio que no es propio del Derecho Tributario, sino que debe nutrirse de la combinación de este principio y de aquellos que le son propios para encontrar los referentes que deberían inspirarla al aplicar impuestos ambientales.

Los correctivos se desprenden de los principios del Derecho Tributario. Por tal razón, afirmamos que lo primero que se debe considerar es el tipo de conductas sobre las que puede recaer un impuesto. Para explicarlo, Lucy Cruz de Quiñónez señala:

Las situaciones y los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva, tienen como característica el presentar un estado de

riqueza o un movimiento de riqueza. De manera tal que, el Estado no puede exigir impuestos con base en cualquier presupuesto de hecho, sino a los que correspondan a la potencialidad demostrada por el sujeto pasivo de contribuir con los gastos públicos (Cruz de Quiñónez, 1999: 282 y 283).

Entonces, será sujeto pasivo de un impuesto ambiental aquella persona que incurra en una conducta contaminante que denote directa o indirectamente una situación de riqueza o capacidad económica, debido a que “todos los presupuestos de hecho tienen naturaleza económica” (Cruz de Quiñónez, 1999: 283). De esta manera, el *principio quien contamina, paga* se va adecuando al Derecho Tributario y, como vemos, pagará quien contamine en la medida de sus posibilidades de pago siempre que su conducta contaminante conlleve alguna potencia económica. Por tal motivo, Ángel Baena indica que “[e]sta afirmación obliga a excluir del ámbito de incidencia del mismo (por la vía de la no sujeción o de la exención) aquellas actividades antiecológicas que no supongan siquiera capacidad económica abstracta o en la generalidad de los casos” (Baena, 2002: 192 y 193).

Va de la mano de lo anterior, considerar que la responsabilidad de proteger el ambiente es colectiva, pero, para actuar de manera consecuente con ella, todos los miembros de la colectividad deben aportar en función de su capacidad contributiva cuando incurran en alguna conducta contaminante que denote dicho estado de riqueza o capacidad económica a los que nos hemos referido. Con lo cual, se reconoce que, desde la óptica del Derecho Tributario, no toda acción contaminante debe generar un pago al Fisco y no todo el que contamina debe hacer dicho pago, debido a la aplicación de criterios de consideración social (Varona, 2009: 144 y 145).

La referencia a la capacidad contributiva es indispensable en materia tributaria. Ángel Baena explica que es una constante en materia tributaria, pues se trata de un rasgo identificador de justicia en esta materia (Baena, 2002: 203). Tulio Rosembuj indica que esta referencia se impone al legislador ante toda norma tributaria, aunque persiga fines no recaudatorios. De tal modo que para todos los impuestos se aplican las mismas normas y principios constitucionales. Además, esta referencia es parte de las garantías de las libertades civiles y políticas del ciudadano (Rosembuj, 1995: 65 y 66), como ya vimos

anteriormente. Mientras que Alberto Tarsitano indica que es el presupuesto, medida y justificación de los impuestos que sirve para diferenciar a este y otros tributos de otras prestaciones coactivas que nacen de la ley, debido a que constituye el principio de justicia del reparto impositivo (Tarsitano, 2005: 408 y 409).

Esto permitirá que la aplicación de impuestos ambientales, a más de promover una protección activa del medio ambiente, cumpla con un objetivo básico que es la distribución de recursos dentro de la sociedad dando lugar a que se grave en mayor proporción a los contaminadores cuyas conductas contaminantes con significación económica revelen mayor capacidad contributiva, de lo que se desprende que, por un lado, se gravará en menor proporción a aquellos cuyas conductas revelen menor capacidad contributiva, y que, por otro, se podrá exonerar a ciertos contribuyentes en atención a sus circunstancias económicas y sociales para facilitar su acceso a los medios básicos para satisfacer sus necesidades fundamentales (sin descuidar que el impuesto recaerá sobre conductas contaminantes que denoten capacidad económica). Sobre esto, Antonio señala a manera de ejemplo que:

Si el tributo se aplica no al consumo energético de los hogares, como por ejemplo la cocina, calefacción, etc., sino a los combustibles, autos, transportes, etc., y al uso como energético industrial, aunque se traslade al precio, estaría proporcionado en forma muy pequeña en el precio final, lo que no tendría un gran impacto en los hogares más pobres (Antonio, 2007: 290).

De tal forma que, incluyendo el criterio de capacidad contributiva y diferenciando a los contribuyentes en función del mismo, se observarán los principios tributarios de progresividad y equidad al momento de aplicar un impuesto ambiental. Así que, cuando un impuesto esté debidamente estructurado en función de los principios señalados, la conducta contaminante que se grave reflejará un estado o situación de riqueza y atenderá a su capacidad o grado de nocividad relacionado con la capacidad contributiva del sujeto pasivo del mismo. Lo que quiere decir que una manifestación de riqueza es determinante para la aplicación de impuestos ambientales, porque, en el contexto del Derecho Tributario,

“la capacidad de contaminación tiene, siempre, por definición, el límite de la capacidad económica” (Lupi, 1992: 43, citado por Rosembuj, 1995: 249).

Téngase en cuenta que lo anterior, según en nuestro criterio, no significa que la capacidad contaminante equivalga a la capacidad contributiva de una persona, sino que son dos elementos que se deben considerar para la aplicación del impuesto ambiental. Lo contrario, es decir, admitir que capacidad contaminante es igual a capacidad contributiva habilitaría para una aplicación pura y simple del principio *quien contamina, paga* en su sentido más riguroso, incidiría negativamente en la justicia tributaria y social, ya que se asumiría que los mayores contaminadores son indefectiblemente las personas que tienen menos recursos dentro de una sociedad y a ellos les debe corresponder la mayor carga tributaria. Ante esto, no se debe olvidar que “[a]unque la finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales se fundamenta principalmente en el principio de quien contamina paga, su presencia no es suficiente para borrar las exigencias mínimas del principio de capacidad económica” (Carzola Prieto, 2008: 61, citado por Sánchez Blázquez: 49).

No hay que olvidar que los impuestos ambientales deben perseguir un fin que no es directamente recaudatorio; por tanto, a pesar de que un impuesto ambiental puede dar lugar a un pago, su función principal es desalentar conductas contaminantes. De tal suerte que, si bien, en primera instancia, la inclusión del criterio de capacidad contributiva permite que el monto del impuesto de cada contaminador corresponda con su capacidad contributiva -equiparando de esta forma el impacto del impuesto entre los contribuyentes, para que no existan grupos a los que el impuesto les resulte confiscatorio y ni grupos a los que el impuesto les resulte simbólico-, en última instancia, dicha inclusión permitirá que cada contribuyente pondere entre asumir el impacto monetario que un impuesto tendría en su economía y la posibilidad de mejorar sus hábitos para no tener que asumirlo. De esta forma, el impuesto ambiental cumple de manera más eficiente su propósito de desalentar conductas contaminantes y alentar mejores hábitos.

En este contexto, la aplicación del criterio de capacidad contributiva no puede pasar por alto su limitante tradicional, es decir, no se puede dejar de recordar que la carga de impuesto (fiscal o extrafiscal) que se aplique a cada contribuyente de manera progresiva

debe ser razonable y no puede ser desmesurada o confiscatoria. Esto se debe a que la función distributiva del impuesto determina que revierta a la colectividad una porción de los recursos que una persona obtiene dentro de una sociedad, pero no su integridad (Baena, 2002: 195).

Entonces, con todo esto, también se atiende a un criterio de justicia social porque, siguiendo a Aimée Figueroa, cuando se consideran los niveles mínimos vitales y la capacidad contributiva, se evita que la aplicación rigurosa de un principio que no está suficientemente informado por los objetivos de política fiscal dé lugar a situaciones en las que, incluso, los pobres tendrían que pagar por la contaminación que resultaría inevitable, necesaria y legítima para su subsistencia, mientras los ricos podrían pagar y contaminar al resto (Figueroa, 2000: 96 y 110).

Además, con la consideración del criterio de capacidad contributiva, por justicia social, se acepta la aplicación de mecanismos fiscales y no fiscales de compensación para quienes resulten afectados por los efectos regresivos que podrían presentarse con la aplicación de un impuesto ambiental, lo cual marca una diferencia con lo que sucedería con la aplicación del principio *quien contamina, paga* en su sentido más riguroso.

Es así que, se pueden paliar los efectos regresivos del impuesto con la aplicación de ayudas financieras, como las subvenciones, en favor de grupos de escasos recursos y hasta de sectores económicos que no consigan soportar todo el peso del impuesto ambiental (Herrera, 2002: 288) y (Rosembuj, 1995: 113).

Con referencia a lo anterior, Tulio Rosembuj advierte que:

Las consecuencias de la identificación de los efectos distributivos negativos conducen al desarrollo de mecanismos de compensación para los perdedores. Los costes del ambiente no pueden soportarse unilateralmente si los beneficios son generales. La compensación del coste ambiental a los perdedores que ayudan a procurar el beneficio ambiental (Rosembuj, 1995: 175).

Se debe tener claro que estas ayudas deben ser temporales, focalizadas y económicamente viables, con el objeto de que el sistema económico funcione de la mejor manera (Rivadeneira, et al., 2012: 339 y 340). En tal sentido, las ayudas que se brinden

deben ser posibles, enfocarse en el apoyo a los sectores que no han podido soportar el peso de la medida tributaria para que mejoren sus conductas contaminantes de consumo o producción, con lo que se alcanzará un medio ambiente sano y, sobre todo, dichas ayudas deben estar diseñadas para su eliminación una vez que los sectores que se benefician de la misma estén en condiciones de asumir los compromisos del impuesto por sí mismos.

Los autores justifican que las ayudas respondan a esta lógica con una reflexión que sigue:

[...] ¿es justo que el Estado y la sociedad paguen por entregar incentivos tributarios a los contaminadores? Si la respuesta es positiva, se acude a la lógica del paradigma dominante que queremos dejar atrás: en términos estrictos, seguiríamos dando el derecho de propiedad de la naturaleza a los contaminadores (por ello pueden contaminar y degradar el medio ambiente sin ningún miramiento ni consecuencia), cuando la naturaleza es un bien público, es sujeto de derechos y, a la vez, es parte fundamental de los derechos de los ecuatorianos (Rivadeneira, et al., 2012: 339 y 340).

Una vez que tenemos claro que los impuestos ambientales deben combinar el principio *quien contamina, paga* con el criterio de capacidad contributiva propio del Derecho Tributario para lograr que dichos impuestos observen los principios constitucionales de equidad y progresividad, que están relacionados con los ideales de justicia y distribución, debemos hacer una mención breve acerca de la composición de dicha capacidad contributiva en el caso de los impuestos ambientales, pues presenta ciertas particularidades.

De manera general, dice Alberto Tarsitano, el elemento económico que refleja la capacidad contributiva de una persona se presenta de manera directa y clara en raras ocasiones. Suele, en más de una ocasión, desprenderse de ciertos actos que dan lugar a una obligación tributaria (Tarsitano, 2005: 413). Lo dicho por el autor citado es importante en el caso de los impuestos ambientales, debido a que ellos gravan conductas contaminantes que tienen un trasfondo económico y que producen impactos ambientales, los cuales no son estimables de una manera cierta, porque ellos pueden ser inconmensurables. La

problemática radica en que no es muy evidente el vínculo entre la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la contaminación en este tipo de impuestos, debido a que las unidades contaminantes que se deben considerar para su aplicación no presentan un valor económico que exprese capacidad contributiva (Perrone, 2001: 472).

En consecuencia, estamos ante un impuesto que grava una conducta que no tiene una característica patrimonial evidente. Esto da lugar a que, para establecer el elemento económico de una conducta contaminante, el mismo que servirá para determinar el nivel de la capacidad contributiva referencial para la aplicación de un impuesto, se necesite tomar como indicador a un elemento relacionado inequívocamente con la conducta referida, que presente la cualidad de que su estimación sea posible de manera objetiva y cierta.

Para complementar lo anterior, diremos siguiendo a Franco Gallo (2011: 114 y 115), que lo dicho halla su respaldo en el hecho de que, en procura del orden social, se puede admitir que la capacidad contributiva no se manifiesta siempre en la riqueza dineraria de la persona y se habilita al legislador para determinarla en función del contenido económico de otro tipo de expresiones relacionadas con los intereses de relevancia social que se quiere proteger mediante la aplicación de un impuesto.

En tal sentido, Ángel Baena explica que el impuesto ambiental podría recaer, al menos idealmente, sobre indicadores de riqueza como la titularidad de una parte del patrimonio que se relacione innegable y verdaderamente con la actividad contaminante; motivo por el cual, el elemento económico no siempre será el parámetro monetario directo de dicha actividad o conducta contaminante (Baena, 2002: 197). Debido a esto, se admite que, para aplicar un impuesto a la contaminación vehicular, se considere el valor de los vehículos de determinados cilindrajes y años como uno el elemento económico de la actividad o conducta contaminante, ya que vehículos con determinadas características de cilindraje y vetustez perjudicarán al ambiente más que otros; al tiempo que se critica, por ejemplo, que se emplee el valor del consumo de energía como el elemento económico de la conducta contaminante de un tributo sobre los desechos, debido a que uno y otro no presentan una relación directa ni próxima.

Con todo esto, podemos ratificar que al superar la concepción tradicional del principio *quien contamina, paga* combinándolo con los principios del Derecho Tributario, se consigue garantizar el derecho a un medio ambiente sano y no se sacrifica la garantía del derecho a una vida digna. Por lo que, desde una perspectiva jurídica, no sería legítimo un impuesto ambiental que esté inspirado exclusivamente por el principio *quien contamina, paga*.

Ahora bien, para terminar con este punto, refirámonos al tema de la afectación. Si bien es notorio que de los dos tipos de impuestos, aquellos que tienen finalidad recaudatoria aparecen necesariamente como impuestos afectados, nada impide que los ingresos que reporten los impuestos incentivadores también se afecten a un fin ambiental. En consecuencia, vale decir que, los impuestos ambientales no son necesariamente aquellos cuyos ingresos están afectados a un fin de este tipo; de esto resulta que, la afectación no es una característica de los impuestos ambientales. Además, la justicia de un impuesto ambiental no puede valorarse según el destino de sus ingresos (Baena, 2002: 214 y 215).

Consiguientemente, enfatizamos que un impuesto ambiental es aquel que por su estructura está orientado a la consecución de un fin relacionado con la protección del medio ambiente, lo cual no significa que los valores que tales impuestos reporten deban estar necesariamente afectados o destinados a la cobertura de un determinado tipo de gasto; sin embargo de lo cual, no se puede desconocer que tales impuestos podrán tener mayor legitimidad o aceptación social si sus ingresos se afectan a fines prioritarios, como pueden ser los ambientales (Varona, 2009: 43).

2.3 Sobre la capacidad contributiva y la finalidad extrafiscal de los impuestos ambientales

Se debe resaltar que un impuesto ambiental atenúa su función recaudatoria para velar por intereses ambientales, pero sin renunciar a ella. Por eso, no hay que olvidar que la función de un impuesto ambiental “no es tanto la de recaudar recursos para financiar programas de resaneamiento *ex post*, sino la de orientar *ex ante* la conducta del

contribuyente” (La Scala, 2010: 858), para evitar la contaminación y el resaneamiento que tendrían lugar si esa conducta persistiera.

Es por todo esto que, al impuesto ambiental¹⁴ se lo califica como extrafiscal y conductista¹⁵. Respecto de ello, Varona señala que:

[...] la finalidad conductista es inherente al tributo extrafiscal, que tiende a corregir determinados comportamientos e implantar aquellas actitudes que favorezcan la consecución del objetivo extrafiscal.

Esta finalidad conductista desplaza de forma clara a la recaudatoria, ya que al tributo extrafiscal le preocupa más inculcar hábitos y generar determinadas actitudes sociales que recaudar dinero (Varona, 2009: 31).

Recordemos que si bien la finalidad conductista de este tipo de impuestos extrafiscales, a la que se refiere Varona, desplaza claramente a la finalidad recaudatoria de los impuestos, está lejos de eliminarla, ya que de hacerlo, desnaturalizaría la naturaleza del impuesto, como hemos mencionado anteriormente. O dicho de otra forma: las finalidades fiscal y extrafiscal que puede presentar un tributo son compatibles en tanto y cuanto la primera no se vea anulada, pues estaríamos ante una figura extraña al ámbito tributario si eso aconteciera (Varona, 2009: 18).

Valga redundar que esta peculiaridad de coexistencia y desplazamiento de finalidades es una “cesión” que se realiza en favor de la consecución de objetivos de política pública previstos en el texto constitucional, por lo cual, no carece de legitimidad.

Aplicando lo dicho al caso de los impuestos ambientales, tenemos que al gravar una conducta contaminante, la finalidad extrafiscal del impuesto perseguiría la defensa del ambiente a través de la reducción de los niveles de contaminación producidos por dicha conducta. Si los niveles de contaminación disminuyen, se puede decir que aumentó la consecución del objetivo extrafiscal del impuesto, con lo cual, sus niveles de recaudación serían bajos, y esto equivaldría a un decrecimiento de la finalidad fiscal del impuesto. Entonces, en vista de que los impuestos ambientales tienen una finalidad que trasciende la

¹⁴ Y a los tributos ambientales en su conjunto.

¹⁵ También se lo califica como impuesto de finalidad.

recaudación, ellos serán más efectivos en el cumplimiento de sus cometidos mientras los ingresos que reporten sean menores, porque esto significará que lograron la reducción de la conducta que gravan¹⁶. Para aclarar este punto, Varona indica que “conforme menor sea su recaudación, mayor será el éxito de la finalidad extrafiscal” (Varona, 2009: 32), mientras que Martínez Alier y Roca Jusmet señalan que “[p]ara cumplir su finalidad específica se requiere una relación importante entre contaminar más o menos y pagar más o menos [...]” (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 131).

Va con todo lo anterior que, para determinar su efectividad, el punto de partida sea recordar que los objetivos del impuesto ambiental deben estar formulados de manera clara y sus elementos deben guardar correspondencia con los mismos, lo que permitirá tener la certeza de que el impuesto busca orientar conductas en favor de un medio ambiente sano y de que no se trata de un impuesto con finalidad recaudatoria, pero con tinte ambiental. Por consiguiente, todos los elementos del impuesto, y no solo su hecho imponible, deben orientarse a que responda en mayor medida quien actúe de manera contraria a la finalidad perseguida y a que pague menos quien contribuya con ella, pero considerando la capacidad contributiva de cada quien, como es propio de todos los tributos.

Dentro de este punto es importante tener presente que alcanzar una estimación directa de un daño ambiental no es del todo factible, por lo que señalamos en el capítulo anterior; motivo por el cual, la carga que se aplique a través del impuesto deberá contar con elementos estimativos, definidos en base a un criterio de prueba y error. Además, se debería elegir una conducta que resulte relevante en materia ambiental y que mantenga una relación clara y directa con elementos objetivos que denoten capacidad contributiva. Debido a lo cual, Tulio Rosembuj explica que:

[...] el tributo ambiental no es una figura sesgada de la Administración para sus propios fines, sino un instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestímulo y de carácter fiscal, anclado en la capacidad económica y cuyo impulso es el de disminuir la capacidad de contaminación (Rosembuj, 1995: 66).

¹⁶ Claro que se podría presentar el evento de que los niveles de ingresos recaudados sean bajos a causa de prácticas evasivas o elusorias, pero no es el caso del que estamos hablando.

Con esto queremos decir que, un impuesto ambiental conducirá de manera apropiada las conductas de los contribuyentes con el objetivo de disminuirlas cuando su tarifa guarde relación con un tipo de contaminación cuyos niveles denoten proporcionalmente capacidad contributiva. Lo que quiere decir que se aplicará una mayor tarifa impositiva a quienes contaminen en mayor medida, teniendo en cuenta que existen conductas contaminantes que responden a estándares vitales o de supervivencia que no son, necesariamente, manifestaciones de riqueza. De tal suerte que, al aplicar el tributo se evidencia una relación inversamente proporcional entre las finalidades fiscal-recaudatoria y extrafiscal, lo que quiere decir que si la una aumenta, la otra disminuirá su eficiencia y viceversa. Esto quiere decir que la una desplazará a la otra, como hemos dicho, pero sin eliminarla.

Cuando lo anterior suceda en la aplicación de un tributo o impuesto ambiental, estaremos ante un caso de extrafiscalidad regular, que se caracteriza adicionalmente porque la finalidad fiscal-recaudatoria debe mantener una relación directamente proporcional con la capacidad contributiva relacionada con los niveles de contaminación, al contrario de su relación con la finalidad extrafiscal, y porque, en principio, no persigue alcanzar una recaudación al nivel de cero, debido a que, como Lucy Cruz de Quiñónez indicó, el fin recaudatorio está presente en todo tributo, pero no es necesariamente el fin prioritario (Cruz de Quiñónez, 2011).

En función de lo anterior, habrá otros casos en que los que el objetivo del impuesto será erradicar una conducta, sin tipificarla como ilícita. En tales casos, el impuesto aumentará conforme disminuya la capacidad contributiva que denote determinada conducta gravada. Es decir que, una mayor capacidad contributiva permitirá alcanzar los objetivos extrafiscales perseguidos, puesto que ella permitirá evitar recaer en el supuesto gravado. De esta manera, el impuesto afecta el principio de progresividad y lesiona la capacidad contributiva de algunos contribuyentes para alcanzar determinado objetivo no recaudatorio. En este caso, estaremos ante un caso de extrafiscalidad irregular, la misma que recae con dureza sobre situaciones que son incompatibles con los objetivos de política pública, a fin de que no se cometan, aunque sean impuestos que lleguen a reportar niveles

de recaudación por cero.¹⁷ Sobre esta última parte, Claudio Costa opina que establecer tributos que reporten valores por cero implicaría el riesgo de asemejar el tributo a un control directo o una regulación prohibitiva (Costa, 2006:120); sin embargo, si bien puede existir el riesgo, creemos que todo dependerá de cada caso en función de la estructura del impuesto y del fin legítimo que este persiga, que son los puntos que se deben analizar caso por caso.

Para aclarar lo dicho, presentemos un ejemplo de cada tipo de extrafiscalidad, planteados en términos generales y bastante sencillos. Cuando un impuesto grave con mayores tarifas a los vehículos cuyos niveles de contaminación y avalúo sean elevados, estaremos ante un impuesto ambiental de extrafiscalidad regular; mientras que, si con el objetivo de disminuir niveles de contaminación y la renovación del parque automotor, se aplica un impuesto que grave con mayor tarifa a vehículos cuyos niveles de contaminación y años de fabricación sean mayores, estaremos ante un impuesto ambiental de extrafiscalidad irregular.

Normalmente, los impuestos ambientales bien estructurados están entre los extrafiscales de tipo regular, porque la finalidad fiscal-recaudatoria mantiene relación con la capacidad contributiva del sujeto que está relacionada con ciertos niveles de contaminación. Entonces: a medida que la tarifa aumenta, lo hacen los niveles de contaminación y la capacidad contributiva, y a medida que disminuyen los niveles de recaudación, se evidenciará una mayor efectividad del impuesto, cuya finalidad extrafiscal es la protección del ambiente (Varona, 2009: 151 y 152). Pese a lo cual, no consideramos negativo uno u otro tipo de extrafiscalidad, puesto que su viabilidad dependerá de que su aplicación persiga objetivos sociales y constitucionalmente legítimos. En tal sentido, se debe añadir que la afectación al principio de progresividad que realice un impuesto de tipo extrafiscal irregular puede responder a que no se presente un instrumento jurídico más adecuado para lograr los objetivos que se persiguen; por lo cual, no se lo puede calificar de entrada como inconstitucional (Varona, 2009: 91).

¹⁷ Para mayor explicación sobre la extrafiscalidad regular e irregular, ver: Varona, 2009: 93-113.

Lo que se ha mencionado en esta parte es de utilidad para recordar brevemente un par de ideas que dan fondo a este estudio y evitar confusiones. La primera se refiere a que la finalidad fiscal-recaudatoria es propia de los tributos y no se elimina en el caso de los tributos e impuestos extrafiscales, sino que se ve morigerada para conseguir objetivos como la protección del ambiente; por tanto, es perfectamente posible que un impuesto extrafiscal reporte ingresos para el fisco. La segunda tiene relación con la anterior, y la planteamos en los siguientes términos: si un instrumento económico para la protección ambiental (sobre todo los impuestos ambientales) se concentra exclusivamente en la reparación “integral” de un daño ambiental sin considerar otros elementos, podría apartarse del ámbito que corresponde en estricto sentido a las figuras tributarias para adentrarse en el de las figuras indemnizatorias.

Hemos dicho lo anterior, porque contaminar no equivale siempre a riqueza, pero pueden presentarse conductas contaminantes que la impliquen. Es justamente sobre estas últimas que debería recaer el impuesto ambiental, puesto que los impuestos y los tributos deberían recaer sobre actividades que revelen capacidad económica y contributiva, es decir que, como señala Lucy Cruz de Quiñónez, “si no existe una capacidad contributiva directa o indirecta no estamos en presencia de un tributo, estamos en presencia de otro instrumento que protege o puede estar dirigido a la protección ambiental, pero no necesariamente un tributo [...]” (Cruz de Quiñónez, 2011). En el mismo sentido, Varona se expresa cuando señala contundentemente que:

[...] para que el instrumento ecológico encuentre viabilidad en el campo fiscal y pueda configurarse como un impuesto es necesario que la operación contaminante gravada genere una cierta riqueza o sea señal de ella. Desde el punto de vista extrafiscal, lo importante es la contaminación, pero desde la perspectiva fiscal, lo importante es la riqueza que se pone de manifiesto al realizar la actividad contaminante. Tomando como referencia un impuesto que recayera sobre una actividad económica ecológicamente nociva, se podría advertir que tal actividad se grava porque contamina (aspecto extrafiscal), y se sujeta a un impuesto en cuanto se trata de una actividad que trasluce una cierta capacidad económica (aspecto fiscal). Esta disección opera en un plano

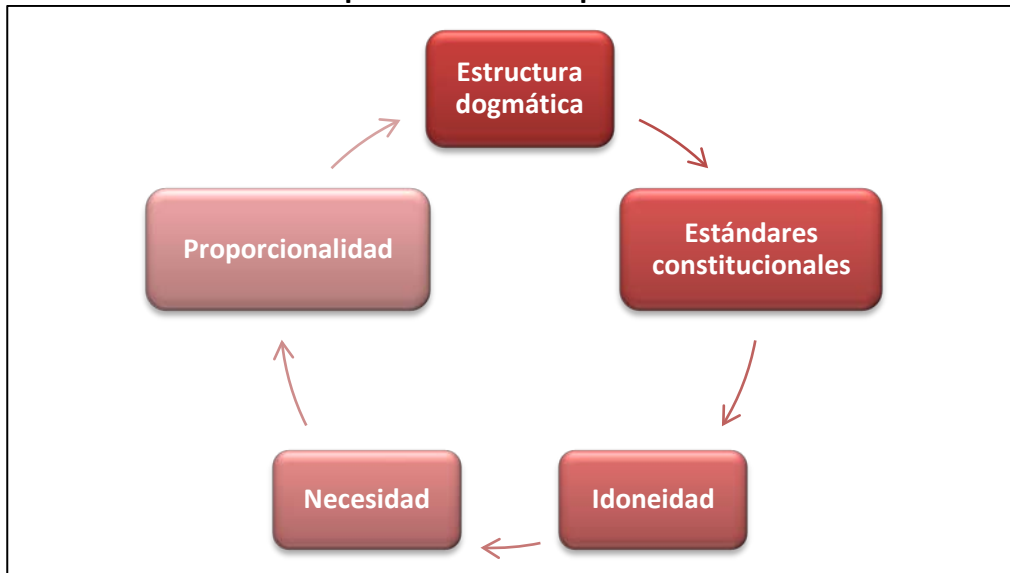
estrictamente conceptual, ya que ambos aspectos quedan indisolublemente fundidos en la única figura impositiva (Varona, 2009: 151).

Es de esta forma que los impuestos ambientales conservan su conexión con los principios de progresividad y equidad tributaria, de tal forma que tampoco olvidan objetivos de redistribución y tutela de actividades económicas y sociales responsables, de manera conforme con el artículo 300 de nuestra Constitución. Siendo más explícito, Raffaele Perrone afirma que al aplicar impuestos ambientales no se puede prescindir de una valoración atenta de los efectos redistributivos reales, en relación con el principio de capacidad contributiva (Perrone, 2001: 428).

Bien, una vez que hemos mencionado lo que antecede y que hemos esclarecido una de las bases sobre las que deben reposar los impuestos ambientales en nuestro medio, es pertinente añadir que, al igual que otros tributos extrafiscales, los impuestos ambientales deben cumplir ciertos requisitos para su aplicación, puesto que son instrumentos jurídicos que pueden afectar cierto tipo de derechos, sobre todo cuando hablamos de aquellos tributos que caen en la órbita de la extrafiscalidad irregular.

Para explicar lo anterior, seguiremos a Lucy Cruz de Quiñónez, Alberto Tarsitano y Juan Enrique Varona. En primer lugar, hay que considerar que lo que se pretende es garantizar que el instrumento por aplicar no perturbe el sentido de justicia tributaria ni la construcción dogmática del impuesto. Para ello, se debe verificar que sea un impuesto, que cumpla con los estándares de constitucionalidad que les son exigibles, y si es idóneo, necesario y proporcional alcanzar el objetivo planteado. El Gráfico nro.01 ilustra el examen de aplicabilidad al que nos referimos.

Gráfico nro. 01
Examen de aplicabilidad de impuestos ambientales



Fuentes: Cruz de Quiñónez (2011), Tarsitano (2002) y Varona (2009).

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo.

Con tales miras, se verificará que sea una prestación pecuniaria en favor del Estado, que recaiga sobre situaciones que manifiesten directa o indirectamente capacidad económica, que se exija de manera obligatoria y sin contraprestación a todos los particulares que incurran en una condición prevista en la ley, en la medida de sus capacidades económicas. Hecho lo cual, se constatará que considere los principios constitucionales-tributarios previstos en nuestra Constitución. Tras lo que, se tendrá que analizar si es adecuado para alcanzar su fin, si no existe otra medida menos gravosa para alcanzarlo, si su incidencia sobre la capacidad contributiva de los obligados afecta los principios de progresividad y equidad, y si tal afectación guarda el debido equilibrio con los objetivos extrafiscales perseguidos, en el sentido de que no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlos (Cruz de Quiñónez, 2011; Tarsitano, 2005: 419; Varona, 2009: 85-88).

Una vez que hemos visto de manera general la relación necesaria que deben mantener los impuestos ambientales con la capacidad contributiva, es preciso desarrollar lo relacionado con el objetivo del impuesto, debido a que ello pone de manifiesto la discrepancia que existe en torno a los principios que inspiran la tributación ambiental.

Dijimos que el objetivo de los impuestos ambientales es alcanzar un medio ambiente sano, y que para ello, por una parte, orientan las conductas contaminantes de los contribuyentes, por lo que se les califica de conductistas, y, por otra, buscan que los responsables de los daños ambientales respondan por el impacto causado. Apegándonos al primer criterio, diremos que los impuestos ambientales son incentivadores; mientras que, apegándonos al segundo criterio, diremos que también pueden ser recaudatorios. Pese a que su objetivo final es el mismo, adoptan caminos diferentes para alcanzarlo.

Los impuestos incentivadores buscan generar cambios de conducta en los contribuyentes con el objeto de reducir niveles de contaminación ambiental. El medio para lograr su objetivo consiste en que los contribuyentes reemplacen sus conductas contaminantes por otras menos perjudiciales con el ambiente. Claro está que inciden en dichas conductas de manera indirecta, a fin de que cada quien adopte las alternativas menos contaminantes, lo que puede conducir a que den lugar a una recaudación menor.

En este tipo de impuestos, es necesaria una gestión de monitoreo para determinar su efectividad, la que estará relacionada con niveles bajos de recaudación, debido a que buscan que su hecho generador no se produzca a efectos de alcanzar y mantener un medio ambiente sano. En caso que no sea así, se tendrá la oportunidad de readecuar su tarifa o alcance hasta alcanzar niveles apropiados de efectividad.

Sánchez Blázquez señala que son herramientas verdaderas al servicio de un fin social, que es la protección ambiental, llevada a cabo disuadiendo el desarrollo de conductas nocivas y alentando la adopción de otras menos dañinas (Sánchez Blázquez, 2012:42). Por tanto, este tipo de impuestos busca prevenir un daño o corregirlo en su fuente; es decir que, busca evitar que su hecho generador se presente.

Se debe notar que este tipo de impuestos puede estructurarse en relación a situaciones que denoten directa o indirectamente capacidad económica y puede aplicarse considerando la capacidad contributiva de los diferentes grupos de contaminadores, debido a que no se ve limitado por el principio *quien contamina, paga*.

En cambio, los impuestos ambientales recaudatorios buscan generar ingresos para destinarlos a fines ambientales. Mantienen una fuerte línea de conexión con el principio

quien contamina, paga; por lo cual, tienen un marcado sentido compensatorio o reparativo y pretenden ser un medio de transferencia de los costos ambientales a los responsables de los mismos. Razón por la cual, distribuyen los costos dependiendo del grado de contaminación que corresponda a cada quien y buscan alcanzar el mayor nivel de recaudación ante un daño ambiental. Entonces, se trata de impuestos que buscan incidir en el ambiente una vez que se ha producido el daño para que el contaminador se apersona del mismo.

Por otra parte, pueden emplearse como instrumentos necesarios para cubrir los costos del daño ambiental que se haya producido. Para ello, este tipo de impuestos pretenden, con las limitaciones de las que hemos hablado, representar el costo de los daños ambientales; motivo por el cual, representa de la manera más fiel al principio *quien contamina, paga* y, en consecuencia, fue el primero en ser aplicado. Con relación a esto, hay un dato que merece resaltarse: si su objetivo es trasladar al contaminador los costos que conlleva la reparación de los daños ambientales que ha causado, tenemos que se trata de impuestos afectados a determinado fin, y, dadas las limitaciones que conlleva la estimación de daños ambientales, pueden presentarse problemas de gestión financiera debido a su dependencia al costo del daño, lo que podría producir que en unos casos se recaude más de lo necesario y, en otros, menos de lo requerido para reparar el daño (Varona, 2009: 41).

No debemos pasar por alto que su diferencia con los impuestos con finalidad fiscal-recaudatoria es que, por efectos del principio *quien contamina, paga*, no consideran la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Este es el tipo de impuestos ambientales que consigue que el contaminador internalice o asuma el costo social de su comportamiento que incide negativamente en el ambiente. Desde esta óptica, si bien el contribuyente responde por los impactos ambientales que produce, nada impide que lo traslade hacia otras personas con un aumento de precios.

Dicho lo cual, la principal crítica que se presenta a los impuestos ambientales recaudatorios es que los tributos ambientales son aquellos que tienen un carácter incentivador para el cambio de conductas en un sentido favorable a la política ambiental; mientras que, aquellos que tengan una finalidad recaudatoria no lo son, pese a la manera en

que se los denomine, debido a que son impuestos que tienen como objetivo la cobertura de costos (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 130).

En base a las consideraciones que hemos presentado hasta esta parte, se puede decir que el argumento de Martínez Alier y Roca Jusmet es válido. Si estamos hablando de un impuesto con finalidad extrafiscal, esperaríamos referirnos a impuestos que puedan desplazar su objetivo recaudatorio para promover conductas favorables con el ambiente, de lo cual resultaría que el éxito de un tributo ambiental se mediría por los bajos niveles de recaudación que presentaría, considerando la relación inversamente proporcional entre ambas finalidades. Sin embargo, el argumento válido de los tratadistas citados se circunscribe en buena parte a lo económico (que es su campo de acción) y pasa por alto un dato importante desde la perspectiva jurídica, con el que se lo puede complementar: los impuestos ambientales de tipo recaudatorio pueden llegar a aplicarse en casos que no denoten directa o indirectamente capacidad económica, con lo cual, obviarían elementos fundamentales de los impuestos gracias a la influencia del principio *quien contamina, paga*, y esta ausencia los descalificaría.

Una vez que hemos dicho lo anterior, es indudable que los impuestos ambientales presentan varios puntos a favor y en contra, que se desprenden de lo expuesto en este capítulo. En el Gráfico nro. 02, incluimos un detalle de algunas ventajas y desventajas significativas de los impuestos ambientales.

Gráfico nro. 02
Ventajas y desventajas de los impuestos ambientales¹⁸



Fuentes: Figueroa (2000), La Scala (2010), Oliva, *et al.* (2011) y Yacolca (2010).

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo.

¹⁸ En el Gráfico nro. 02, constan las ventajas que se relacionan con el doble dividendo, motivo por el cual, no se lo menciona de manera independiente.

CAPÍTULO III

Consideraciones sobre la estructura y diseño de los impuestos ambientales

Una vez que nos hemos referido a las causas y aspiraciones de fondo de los impuestos ambientales, en este capítulo, corresponde referirnos a la “mecánica” que los impuestos ambientales deberían observar para apegarse a los preceptos mencionados anteriormente.

Sabemos que estamos ante impuestos extrafiscales que buscan ser instrumentos de garantía de los derechos a una vida digna y un medio ambiente sano. Asimismo, sabemos que con tal fin, buscan orientar las conductas de los ciudadanos para mejorar sus prácticas ambientales a efectos de prevenir daños medioambientales, pero sin renunciar a su esencia de elementos de recaudación para el costeo del gasto público. Además, conocemos que no solo se inspiran en el principio *quien contamina, paga*, ya que lo combinan con los principios de progresividad y equidad tributarios; motivo por el cual, para aplicarse en su justa medida y contribuir para la garantía de los derechos de los contribuyentes, gravan conductas contaminantes que denotan directa o indirectamente capacidad económica atendiendo la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo. Finalmente, nos hemos puesto al corriente de que, tanto para determinar el elemento económico de las conductas contaminantes que gravan, cuanto para vislumbrar la capacidad contributiva del obligado tributario, pueden recaer en indicadores de riqueza como partes del patrimonio relacionadas innegable y verdaderamente con dichas actividades contaminantes.

Sin duda que los impuestos presentan ventajas y desventajas, debido a que no son perfectos, porque su diseño puede adolecer de carencias y errores, y porque, en buena parte, recaen sobre conductas humanas (individuales y colectivas) que determinan su efectividad o falibilidad. Ante esto, nos gustaría partir de una pregunta: ¿por qué aplicar un impuesto ambiental y no otro instrumento?

3.1 Ponderación sobre la aplicabilidad de los impuestos ambientales

Sabemos que hay una gama de instrumentos de los que se puede disponer para la protección ambiental, que (para efectos de desarrollar este estudio) los resumimos en dos tipos considerando sus cualidades. De una parte están los instrumentos regulatorios-prohibitivos, y de otro lado están los de incentivo económico. Mientras los primeros son de cumplimiento obligatorio, so pena de las sanciones del caso, los segundos entrañan una transmisión económica de los contaminadores y la colectividad al tiempo que proporcionan incentivos monetarios para la toma de decisiones. Entre los segundos, están los impuestos.

Como hemos visto, los impuestos ambientales actúan como un mecanismo que trata de prevenir el daño ambiental, debido a que su posible aplicación puede ser un desincentivo para incurrir en una conducta contaminante y, en consecuencia, un aliciente para adoptar conductas menos nocivas que eviten su gravamen. De esto resulta que, son mecanismos que necesitan de la participación voluntaria ciudadana (la misma que manifiesta con la adopción de conductas más respetuosas con el medioambiente) para el cumplimiento de un fin extrafiscal, al que atienden de manera principal sin desconocer que cumplen una función secundaria que se traduce en la obtención de recursos.

Si bien, los instrumentos regulatorio-prohibitivos, o de régimen sancionador, se asemejan a los impuestos en el hecho que ambos pueden dar lugar a una prestación patrimonial coercitiva, se diferencian de estos por el hecho de que, para cumplir su cometido, imponen un comportamiento obligatorio a la ciudadanía, que se traduce en una prohibición, cuya inobservancia dará lugar a una sanción. En consecuencia, se podría decir que tienen un carácter restrictivo, por lo que se puede decir que, en último término, se traducen en infracciones.

Además, un dato que diferencia a ambos instrumentos es que si bien los impuestos ambientales persiguen disminuir conductas gravadas para conseguir un fin de relevancia social, no buscan alcanzar niveles de recaudación por cero; mientras que, por su ánimo restrictivo, sí lo buscan los instrumentos de régimen sancionador o infracciones. En consecuencia, Juan Enrique Varona aclara que:

La infracción se configura en términos imperativos o prohibitivos, y siempre contiene un mandato cuya transgresión conlleva una sanción. Esta estructura no aparece en los hechos impositivos de aquellos tributos, cuya realización por el contribuyente no supone una vulneración del ordenamiento jurídico, ni la comisión de una actuación prohibida por el legislador (Varona, 2009: 120).

Los impuestos ambientales no buscan erradicar conductas de manera abrupta, como podrían llegar a pretenderlo las infracciones, sino que procuran disminuirlas de manera progresiva mediante su corrección, ya que tratan sobre conductas que a pesar de no ser deseables, pueden ser toleradas porque no son antijurídicas ni entrañan la gravedad de una infracción (Varona, 2009: 121 y 129).

Un punto importante es que las infracciones recaen y llegan a sancionar ciertas conductas atendiendo a su gravedad con independencia de la realidad personal de quienes incurran en ellas¹⁹, lo que no tiene cabida en el campo de los impuestos ambientales, ya que ellos atienden hechos con algún trasfondo económico y trascendencia ambiental sin olvidar la capacidad contributiva del contaminador, en función de los que se van ajustando. En consideración de esto último, el impuesto puede prever mecanismos para que ciertos contribuyentes puedan sobrellevar su impacto, lo que no sería admisible desde el punto de vista de las infracciones.

De lo dicho, se puede apreciar que, en materia ambiental, infracciones e impuestos persiguen garantizar el mismo interés general, que es la protección del ambiente, pero varían las maneras en que cada uno pretende conseguirlo. Claro está que dichas maneras podrían llegar a afectar a los derechos de los ciudadanos en caso de no cumplir con criterios de razonabilidad o proporcionalidad.

Ahora bien, frente a una conducta contaminante, ¿cómo saber si se debe aplicar un impuesto o establecer alguna infracción con su respectiva sanción? Por una parte, se puede decir que, ante la posibilidad de constantes y repetidas infracciones que resulten de la tipificación de una conducta difícil de evitar, un impuesto periódico debería ser aplicado en consideración a la conducta gravada y a la mayor practicidad de su implementación y

¹⁹ Salvo el caso excepcional de ciertas infracciones penales.

control, y porque, además, sería un mejor instrumento para la obtención de los recursos correspondientes. Sin embargo, una respuesta más profunda tiene que ver con el examen de aplicabilidad del que hablamos anteriormente, al que también podemos llamar análisis en base al principio de proporcionalidad. Es una herramienta útil para el Estado, pero posiblemente tenga mayor importancia para que la ciudadanía pueda hacer frente a un ejercicio arbitrario de la potestad de expedir normas que tipifiquen infracciones o que establezcan impuestos.

Se trata de una medida a la que se debería recurrir ante la duda dentro del sector público o cuando alguna norma o actuación pública pueda sacrificar derechos de los ciudadanos, a fin de precisar la pertinencia de dar paso a tal norma o actuación en consideración de los fines y derechos que podrían alcanzarse y garantizarse, respectivamente, con el empleo de mecanismos alternativos. Motivo por el cual, en el análisis de proporcionalidad, se consideran los beneficios y perjuicios de la medida analizada, es decir que se tiene presente al objetivo perseguido con la medida para evaluar si los perjuicios que causaría su aplicación pueden ser evitados por otra medida que persiga el mismo fin (Luis Malvárez, 2007:826 y 841).

Se parte analizando la idoneidad de las medidas por aplicar. Entonces, se deberá precisar si ellas son susceptibles de conseguir el objetivo propuesto.

Tras ello, se debe determinar su necesidad, es decir, si existe otra medida posible, que sea menos gravosa e igualmente eficaz para conseguir el objetivo propuesto; o dicho de otro modo: si existe otra medida posible y tan eficaz para conseguir el objetivo sin los sacrificios que la una conllevaría.

Finalmente, se debe examinar su proporcionalidad o ponderación, es decir si de ella se derivan más beneficios que perjuicios, o si hay un equilibrio entre la lesión-restricción de derechos y los beneficios que se alcanzan. Por tanto, la lesión no tiene que ir más allá de lo requerido para alcanzar dichos beneficios.

Para aplicar lo dicho al tema de las infracciones e impuestos, a continuación, proponemos un ejemplo en términos no exhaustivos. Hagamos de cuenta que se intenta disminuir la contaminación vehicular. Para ello, las alternativas que se consideran son:

tipificar una infracción o establecer un impuesto. La primera prohíbe la circulación de vehículos de determinado cilindraje y cierta vetustez, y el segundo grava la contaminación ambiental que se produce por la circulación de vehículos, estableciendo varias bases y tarifas que consideran la antigüedad y cilindraje.

Si se considera que con la tipificación de una infracción se eliminarán algunas fuentes de contaminación porque establece sanciones muy fuertes a la circulación de dichos vehículos, se puede decir que cumplirá con el objetivo de disminuir la contaminación vehicular siempre que la gente cuyos vehículos no pueden circular, la acate. En tal caso, la tipificación de la infracción será idónea. De su parte, el impuesto gravará a todos los vehículos, pero haciendo ciertas discriminaciones: a los titulares de vehículos que más contaminen y denoten mayor capacidad contributiva les aplicará un impuesto mayor que a los titulares de vehículos que contaminen menos y denoten menor capacidad de pago. Con esto, el impuesto hará que sus titulares opten por venderlos, dejar de usarlos para no pagar el impuesto, o adquirir otros tipos de vehículos que contaminen menos y permitan disminuir su impuesto; con lo cual, disminuirá la contaminación vehicular y se obtendrán ingresos para el sector público. Por tanto, el impuesto es idóneo.

Si bien la tipificación de una infracción funcionará en la medida que la gente que es dueña de los vehículos cuya circulación se restringió la cumpla; hay que considerar que, a parte de su escasa popularidad y aceptación social, es discriminatoria, y restringe derechos y libertades, como los de igualdad, propiedad, decisión, contratación, trabajo (en el caso de las personas que usen esos vehículos como medio de sustento), movilidad, empresa, entre otros. Mientras que existe un mecanismo alternativo para conseguir la disminución de la contaminación vehicular que provee de un flujo de ingresos al sector público y, además, no es confiscatorio ni quebranta derechos o libertades. Entonces se puede decir que, la presencia de dicho mecanismo alternativo y menos restrictivo, motivaría que el sacrificio de derechos y libertades que conllevaría la tipificación de una infracción sea innecesario, y que el impuesto pase el juicio de necesidad.

Como hemos visto, de la tipificación se desprenden más perjuicios que beneficios, se puede decir que no es proporcionada, mientras que el impuesto sí lo es porque los beneficios que conlleva superan a los perjuicios que podría causar.

Nos hemos servido de este caso para responder a la pregunta con la que partimos. Entonces, podemos decir que en aquellos casos en que nos encontremos ante conductas contaminantes que no sean demasiado nocivas ni fáciles de evitar mediante un control continuo, la aplicación de impuestos es conveniente, siempre que dichos impuestos ambientales recaigan sobre conductas contaminantes que denoten capacidad económica y se apliquen observando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, la misma que deberá desprenderse de elementos que guarden relación inequívoca con la conducta contaminante. De su parte, las sanciones serán preferibles cuando se busque restringir conductas demasiado nocivas y fácilmente evitables (Varona, 2009: 148), como sucedería con el caso de la venta de cierto tipo de pesticidas.

Concluyendo con este punto, ratificamos que un impuesto ambiental debería recaer sobre conductas contaminantes que pueden tolerarse, mientras que aquellas conductas que no pueden tolerarse, serían objeto de la tipificación. Claro está que, pese a todo el rigor con que se aplique el control de infracciones tipificadas, no será tan eficiente para cubrir todos los casos; mientras que un impuesto bien diseñado tendrá mayores probabilidades de serlo.

3.2 De los requisitos para el diseño del impuesto ambiental

El hecho de que los impuestos ambientales correspondan al grupo de los impuestos extrafiscales, determina que su fin principal no guarda relación directa con la recaudación de recursos. Se trata de impuestos cuya estructura está alineada con la protección ambiental manteniendo, eso sí, su finalidad recaudatoria en un segundo plano, particularidad que le hace guardar la suficiente distancia con aquellos impuestos que, pese a incluir algún incentivo de tipo ambiental en su estructura, no pueden ser calificados como tales por tener un afán manifiestamente recaudatorio. Esto evidencia la necesidad de un análisis jurídico que respalde la aplicación de tributos ambientales de manera tal que la

figura no se preste a equívocos ni caiga en derroteros que la desnaturalicen, puesto que los impuestos ambientales son herramientas tributarias al servicio de una política ambiental.

Entendemos que son impuestos cuyos objetivos y estructura están relacionados, por lo cual, hay que considerar a los primeros para hablar de la segunda. Es por esto que, el diseño de un impuesto ambiental (como el de cualquier otro impuesto) depende de los objetivos que persigue, y su éxito, de la medida en que se acople a ellos para canalizar su consecución. No sin razón, se afirma que “[p]ara que un impuesto tenga el carácter de ecológico, éste debe guardar una relación estrecha entre lo que se busca corregir y la base imponible; además, su objetivo no es recaudar sino incentivar cambios de comportamiento” (Oliva, *et al.*, 2011: 18).

Sabemos que este tipo de impuestos responden a una política pública que prefiere readecuar las conductas de los contaminadores para alcanzar un fin relacionado con el interés general, que es el cuidado del medio ambiente, en lugar de recaudar ingresos para destinarlos a programas ambientales; debido a que valoran una participación ciudadana de cuidado para la prevención de daños antes que destinar los recursos que se necesiten para remediar un daño causado. Por este motivo, requieren una cultura tributaria y de participación ciudadana con cimientos suficientes y una capacidad administrativa adecuada para que rindan los frutos deseados con su aplicación.

Dichos requisitos contribuyen para que la sociedad asuma y valore el incentivo buscado por el impuesto desde la perspectiva de su libertad para elegir entre adecuar su conducta o pagar el impuesto correspondiente. Lo que denota que la función extrafiscal y recaudatoria son dos engranes que no se excluyen, sino que actúan coordinada y hasta complementariamente para el funcionamiento de los impuestos ambientales.

Cuando falta alguno de tales requisitos, el impuesto falla en la consecución de su objetivo extrafiscal, debido a que la sociedad no llega a apreciar el valor del mismo y la figura es asumida como una más que pretende recaudar recursos, lo que se conoce como ilusión fiscal. En el caso de los impuestos ambientales, esta percepción ciudadana motiva para que el impuesto ambiental termine funcionando como uno recaudatorio y se enfrente

a mecanismos irregulares de contaminación que pretenden eludirla o evadirla, causando un daño mayor al ambiente.

Se dice que la ciudadanía requiere de suficiente información para evitar el fenómeno de la ilusión fiscal. Con esto, se quiere manifestar que el Estado debe mostrar transparencia en cuanto al impuesto ambiental para que no pase como un mecanismo de recaudación entre la sociedad (Antonio, 2007: 159). Motivo por el cual, Eduardo Barrachina Juan afirma que no habrá colaboración para aplicar un tributo sin información (Barrachina, 2010: 849).

Además de lo dicho, para el éxito de un impuesto ambiental, se debe considerar la gradualidad con la que se aplicará el impuesto y su relación con la capacidad contributiva de los ciudadanos (Rivadeneira, *et al.*, 2012: 351). En función de ello, se podrá precisar su progresividad y equidad, así como sus efectos distributivos, que no se deben considerar inexistentes por corresponder a un impuesto extrafiscal, ya que este no pierde su naturaleza por disminuir su fin recaudatorio para privilegiar a uno de protección ambiental.

Una vez que hemos hablado de los requisitos para la aplicación de un impuesto ambiental, corresponde afirmar que una aplicación adecuada sigue al diseño y estructuración del impuesto en función de la combinación del principio *quien contamina, paga* con los principios del Derecho Tributario para que, como conocemos, el impuesto que se aplique en determinado lugar recaiga sobre conductas contaminantes que denoten un trasfondo económico, debiendo considerar la capacidad contributiva de los ciudadanos que se manifestará casi siempre de manera indirecta (es decir, a través de elementos relacionados con la conducta contaminante) para la determinación de una obligación tributaria. Esta consideración permitirá que el impuesto aplicado sea más justo en términos sociales por el hecho de atender al principio de equidad, es decir, tratando de la misma manera a quienes se encuentren en una situación similar y diferenciándolos de quienes tengan una situación distinta.

El principal requisito para diseñarlo o estructurarlo es la información con la que deberá contar el Estado para darle una forma apropiada para alcanzar una finalidad extrafiscal atendiendo a los principios de la tributación, así como para evaluar su evolución

dentro de la sociedad y para ponderar la medida o forma en que se seguirá aplicando en lo venidero.

Si bien, es prácticamente imposible aplicar un impuesto pigouviano que se base exclusivamente en el principio *quien contamina, paga*, debido a que su planteamiento es formulado desde un punto de vista económico-ambiental, mas no social, y a que no se cuenta con un nivel de información casi perfecto de las actividades contaminantes, sus causantes, las externalidades negativas que se producen y los recursos naturales afectados, con el fin de alcanzar un nivel de valoración tal que garantice que el impuesto sea igual a los costos sociales de la actividad contaminante gravada y que permita una reposición de los daños causados²⁰. En tal sentido, contar con información no deja de ser relevante en los casos en los que se busque aplicar un impuesto conductista o regulador que considere la capacidad contributiva de los ciudadanos para observar los principios de progresividad y equidad, a fin de que, en base de un proceso de prueba y error, se alcance un nivel apropiado en la carga del impuesto que consiga contribuir con la protección ambiental adecuando de la mejor manera las conductas contaminantes de los ciudadanos.

Aunque no llegue a ser factible la aplicación de un impuesto *pigouviano*, y los niveles de información de los que se disponga no dejen de generar ciertas inquietudes en el proceso de estructuración y aplicación del impuesto, debido a la complejidad social que los problemas de contaminación pueden entrañar, no se puede negar que contar con un nivel apropiado o aceptable de información, que se actualice de manera constante, es de suma utilidad en el diseño de un impuesto ambiental porque, según Arnaldo Antonio, permitirá:

- a. Determinar adecuadamente, en el marco económico, político y social de un país, la actividad contaminante sobre la que recaerá el impuesto, si consideramos que ella debe denotar cierto estado de riqueza.
- b. Saber qué atributos relacionados con dicha actividad contaminante serán gravados.

²⁰ Lo cual no es posible, debido a que no todos los bienes relacionados con el ambiente pueden manejarse bajo un sistema crematístico y no se dispone de un sistema estadístico que contenga datos exhaustivos para estimar de manera fiable todos los aspectos relacionados con el daño causado.

- c. Diseñar un impuesto combinando los principios tributarios de equidad y progresividad con el principio *quien contamina, paga*, para dotarlo de un sentido de justicia tributario.
- d. Buscar mecanismos que alivien sus posibles efectos negativos.
- e. Generar certeza en el contribuyente acerca del objeto, finalidad y elementos del impuesto, para facilitar la readecuación de sus conductas contaminantes, puesto que podrá considerar al impuesto dentro de sus estimaciones para elegir la manera más adecuada para el efecto.
- f. Conocer su incidencia distributiva y su efectividad en la consecución de la finalidad ambiental perseguida para determinar el cumplimiento de metas de política pública y realizar los ajustes que sean necesarios (Antonio, 2007: 207 y 208) y (Oliva, *et al.*, 2011: 46).

De esta forma, se procura que el diseño del impuesto ambiental no se realice de manera discrecional, sino que esté orientado por el marco constitucional del país y por los intereses ambientales que cada sociedad busca atender, y sin olvidar que el impuesto debe perseguir de manera clara un fin extrafiscal que corresponda con el marco constitucional y los intereses mencionados, lo cual debe desprenderse de toda su estructura. Sobre esto, Juan Enrique Varona explica que:

[...] la estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales [que inspiran al impuesto], de tal forma que no advengan al gravamen como si de un añadido se tratara, sino que deben informar sus elementos esenciales con tal intensidad que sin esas notas extrafiscales el impuesto perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado. De ahí que no baste la mera incorporación de un beneficio tributario aislado (Varona, 2009: 28).

Dicho lo cual, en la línea de lo manifestado, vale considerar algunas recomendaciones que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) planteó para el diseño y la aplicación de impuestos ambientales:

- a. Que los impuestos sean sencillos y transparentes.

- b. Que sus objetivos sean claros para facilitar la participación de los involucrados.
- c. Que su implementación sea gradual y se monitoreen sus efectos.
- d. Que se consideren mecanismos compensatorios para contrarrestar sus efectos negativos.
- e. Que se conciba a la tributación ecológica en un adecuado marco institucional, para que tengan las menores complicaciones.
- f. Que se consideren los costos administrativos de introducir estos impuestos (OCDE, 1993, citada por Antonio: 243 y 244).

Ahora bien, contar con información apropiada (aunque no exhaustiva) permitirá a quien diseñe un impuesto ambiental en los términos referidos, fijar su objeto determinando la realidad que será recogida por la ley para la aplicación del impuesto, considerando que ella debe corresponder con un evento de daño ambiental.

Hecho lo anterior, se deberá precisar que tal evento se relacione con una conducta contaminante que tenga un trasfondo económico, debido a que el impuesto no puede aplicarse sobre cualquier conducta, sino sobre aquellas que denoten directa o indirectamente una realidad económica, un estado de riqueza o una capacidad económica. Una vez que esta conducta esté prevista en la ley, servirá de referencia para dar lugar a las obligaciones tributarias respectivas.

Entonces, la conducta contaminante contemplada en la ley será el hecho imponible o presupuesto de hecho del impuesto ambiental, el mismo que, enfatizamos, debe recaer sobre un fenómeno que no carezca de cierto fondo económico, del que se pueda desprender una capacidad de pagar impuestos (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala, 2011: 107).

Es necesario particularizar que, a pesar de que lo ideal desde la perspectiva de la Economía Ambiental es que los impuestos ambientales recaigan sobre las emisiones contaminantes para viabilizar el principio *quien contamina, paga*, ello no es lo más adecuado desde una óptica jurídica tributaria, puesto que pasa por alto elementos esenciales de los impuestos, y, en consecuencia, desnaturaliza a la figura al tiempo que puede generar efectos regresivos; por tanto, los impuestos ambientales deben recaer sobre presupuestos de hecho que no guardan una correspondencia directa con la idea monetaria

de la capacidad económica, sino que pueden consistir en determinados eventos -como la existencia de un patrimonio, de un proceso de producción, o de un suceso de tráfico económico de bienes, entre otros- que deben remitir de manera inequívoca hacia el impacto ambiental negativo correspondiente, caso contrario, carecerán de relevancia.

Lo dicho nos lleva a preguntarnos sobre el motivo de optar por este mecanismo en el caso de los impuestos ambientales. La respuesta es sencilla: dada la imposibilidad de llegar a una estimación cierta de los impactos que una conducta produce en determinados recursos naturales -sea por falta de información, por la inconmensurabilidad de los elementos relacionados con tales recursos, o por la falta de relación directa entre la contaminación generada y la capacidad de pago del agente contaminador- no se dispone de un mecanismo más idóneo para compatibilizar los impactos ambientales con la capacidad contributiva dentro de una figura tributaria que puede prevenir la contaminación de mejor manera que otras figuras. Además, como manifiesta Franco Gallo, este mecanismo presenta la ventaja de que:

[...] al acoger la noción de capacidad contributiva como criterio de reparto, equitativo y razonable, llevaría fácilmente a identificar los hechos y las situaciones socialmente relevantes y expresivas, en concreto, de potencialidad económica en las unidades físicas que inciden sobre el ambiente objetivamente entendido o, quizás, aún mejor, en el propio comportamiento humano que procura un cierto daño al ambiente (Gallo, 2011: 126 y 127).

Que el impuesto ambiental recaiga sobre un evento o hecho relacionado con el daño ambiental no significa que lo que se grava en el fondo sea la riqueza que acompaña a dicho evento o hecho (como puede ser la propiedad o el consumo), el mismo que es un mero indicio de capacidad contributiva, puesto que lo que se pretende gravar y, sobre todo, desincentivar es la contaminación producida a causa de dicho evento o hecho. Motivo por el cual, coincidimos con Víctor Sánchez Blázquez y Pedro Herrera cuando señalan que la materia imponible de los impuestos ambiental es la actividad contaminante que se busca desincentivar y no el patrimonio relacionado con la misma (Sánchez Blázquez, 2012: 29 y Herrera, 2002: 404), pese a que se tome al patrimonio como el parámetro necesario para

aplicar el tributo considerando la capacidad contributiva del contaminador y readecuar la conducta o actividad contaminante en cuestión. De esto resulta que, según Ángel Baena, puede ser posible crear impuestos sobre la realización de actividades económicas contaminantes, sobre la renta obtenida de ellas, sobre la posesión de un patrimonio contaminante, sobre el consumo de productos contaminantes, puesto que tales conductas manifiestan capacidad de pago que puede servir para la aplicación de dichos impuestos (Baena, 2002: 189).

Por tanto, por una parte, la titularidad de bienes que generan daños ambientales o que implican riesgos de contaminación es un indicador de riqueza para respetar los principios de progresividad y equidad. Lo propio se puede decir del consumo de bienes que generen daño o impliquen riesgo ambiental. Sin embargo de lo cual, el impuesto no debe gravar las condiciones de tenencia y consumo que se consideren mínimas para la subsistencia.

Además, no hay que perder de vista que el evento previsto en la ley no solo debe orientar inequívocamente hacia el daño ambiental, sino que debe haberlo producido efectivamente o, cuanto menos, generar una certeza acerca de la inevitabilidad de su producción en el futuro, para que el tributo ambiental considere el principio *quien contamina, paga*, debido a que si el evento no presenta estas características, no dará lugar a una obligación tributaria.

Podemos añadir a lo anterior, para cerrar esta parte, que con el objeto de favorecer una imposición que atienda al sentido de justicia, se debe considerar, según Franco Gallo (2011: 130 y 131), lo siguiente en la elección de los presupuestos de hecho de un impuesto ambiental:

- a. El interés público que motiva la aplicación de un impuesto para satisfacer necesidades relacionadas con el bienestar general de una sociedad determinada en un momento histórico.
- b. La necesidad de llevar a cabo el reparto de las cargas públicas según criterios de coherencia y no arbitrariedad, consecuentes con la aplicación del principio de justicia distributiva.

- c. El deber de atender la efectividad y propiedad de los elementos patrimoniales relacionados con una conducta contaminante para reflejar capacidad contributiva de los sujetos pasivos.
- d. La obligación de no olvidar que la obligación tributaria se genera caso por caso, puesto que es personal, motivo por el que, la aplicación de la carga debe ser correlativa a una persona en función de cuyas circunstancias, podrán preverse casos de exención.

Una consecuencia de que el hecho imponible del impuesto ambiental recaiga sobre conductas ambientales de titularidad o consumo de bienes que denoten directa o indirectamente un estado de riqueza del que se pueda desprender una capacidad de contribuir para el pago impuestos en atención a elementos relacionados inequívocamente con la generación de un impacto ambiental negativo, es que la base imponible del impuesto tenga que guardar una relación estrecha con los elementos que integran el hecho imponible, debido a que “es una *magnitud cuantificadora del elemento objetivo o material del hecho imponible*; es decir, es ante todo y sobre todo un elemento de medición, expresando el valor del elemento objetivo o material del presupuesto de hecho” (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala, 2011: 160).

De esta forma, si el hecho generador de un impuesto ambiental está imbuido por el criterio de capacidad contributiva para garantizar una adecuada combinación del principio *quien contamina, paga* con los principios tributarios de progresividad y equidad, la base imponible, que es su medida, no puede configurarse de manera inconsecuente. Por tanto, también debe atender al objetivo extrafiscal que persigue el impuesto, a diferencia de lo que sucede bajo los lineamientos de la Economía Ambiental, que la conciben como la medida de las emisiones contaminantes y, en consecuencia, el elemento que representaría el costo del daño ambiental causado²¹.

Es así que, si se desea desincentivar ciertas conductas contaminantes, no es indispensable que la base imponible sean las sustancias contaminantes que se emitan o que

²¹ Un dato curioso sobre este punto, lo presenta Arnaldo Antonio. Indica que el número de impuestos ambientales que responden a una lógica *pigouviana* es mínimo. El autor añade que el porcentaje de impuestos sobre efluentes es menor al 10%, y, aún en estos casos, no todos se persiguen medir las emisiones contaminantes, debido al costo que representaría. (Arnaldo, 2007: 212)

lo sean sus características dañinas, puesto que, para alcanzar el resultado deseado, en más de una ocasión, será pertinente considerar como base imponible al valor de los bienes cuya titularidad o consumo integran el hecho imponible del impuesto por estar relacionados con un resultado contaminante o que entraña el riesgo inevitable de producirlo (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 131). Con relación a esto, no debemos pasar por alto que es procedente otorgar una magnitud económica a determinada conducta contaminante en función de elementos patrimoniales relacionados con ella, debido a que el efecto de dicha conducta no puede ser valorado de forma directa ni integral, pero la estimación de la base imponible realizada en consideración de tales elementos patrimoniales y su valor puede ser aceptable para alcanzar el objetivo extrafiscal perseguido.

De esto, se desprende que, a diferencia de un impuesto *pigouviano*, un impuesto conductista no persigue que su base imponible responda a las necesidades de recaudación para cubrir algún costo, sino a la meta extrafiscal que aspira lograr (Antonio, 2007: 204); por lo cual, la relación que debe mantener con la conductas que busca corregir debe ser estrecha y transparente, a efectos de no provocar la ilusión fiscal a la que ya nos referimos. Esto último es de particular importancia, puesto que la base imponible cumple una función proyectiva por el hecho de ser el elemento que, una vez aplicada la tarifa del caso, determinará la cuota del tributo respectivo (Menéndez Moreno, 2011:199). Motivo por el cual, es el elemento que servirá a los contaminadores para elaborar las estimaciones necesarias para readecuar sus conductas.

Entonces, para garantizar los principios de equidad y progresividad, la base imponible debe aumentar conforme lo hagan el nivel de contaminación y la riqueza asociada con la conducta contaminante, y debe disminuir conforme disminuyan los dos últimos. Por ello, en base a lo dicho, creemos que existe una relación directa entre la contaminación, la riqueza que reflejan los elementos patrimoniales relacionados con ella y la base imponible (que sirve para proyectar la cuota del impuesto).

Además, la base imponible permite que el impuesto sea un mecanismo que conduzca a que quien adecue su conducta a la finalidad de protección ambiental perseguida llegue a pagar una cuota menor de impuesto, mientras que, quien no haga lo primero, tenga

que pagar una cuota mayor. Esto evidencia que existe una relación inversamente proporcional entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria, puesto que, en el primer caso, la consecución de la finalidad extrafiscal del impuesto será efectiva desplazando a la finalidad recaudatoria; mientras que, en el segundo caso, no lo será y veremos cómo la finalidad recaudatoria del impuesto la desplaza, en detrimento de quien no modifica su conducta.

Para destacar la importancia de contar con una base imponible que mida adecuadamente el hecho imponible y que esté alineada con los objetivos extrafiscales perseguidos, nos parece adecuado decir con Juan Enrique Varona, que si la extrafiscalidad solo se plasmase en el hecho imponible, sin considerar la necesidad de contar con el respaldo de una base imponible bien estructurada, difícilmente se podría lograr la finalidad extrafiscal planteada, y el tributo dejaría de ser un instrumento idóneo (Varona, 2009: 33).

Una vez que se ha determinado una conducta contaminante que denota un estado de riqueza, y que se han establecido el hecho y la base imposables del impuesto en función de la combinación de los principios tributarios de progresividad y equidad con el *principio quien contamina, paga*, corresponde tratar la definición tarifaria del impuesto ambiental.

La controversia que la aplicación del principio *quien contamina, paga* provoca respecto del diseño de los elementos del impuesto ambiental alcanza también a la tarifa, debido a que, la vertiente de la Economía Ambiental aboga por que la tarifa del impuesto sea un mecanismo para la recuperación de los costos que provoca un impacto ambiental, a pesar de las incertidumbres generadas por la falta de información óptica de las alteraciones ambientales que una conducta produce (Oliva, *et al.*, 2011: 23). En tal sentido, desde esta vertiente se afirma que las tarifas del impuesto ambiental deben recaer sobre las unidades físicas de contaminación que afectan al ambiente; sin embargo, esta afirmación general deja de lado una consideración importante, que se refiere a que los impuestos deben recaer sobre conductas que denoten una realidad, situación o capacidad económica, sin la que el impuesto pierde su naturaleza y se convierte en una figura semejante a una infracción a la que se le aplica una sanción.

Adicionalmente, no se puede pasar por alto que la aplicación exclusiva del principio *quien contamina, paga* no es suficiente para viabilizar procesos de justicia redistributiva, por

lo que el impuesto ambiental debe considerar a la capacidad contributiva para respetar los principios tributarios de progresividad y equidad que contribuirán a viabilizar dichos procesos. Esto determina que, para gravar una conducta contaminante respetando los principios mencionados, el impuesto no recaiga necesariamente sobre unidades físicas de contaminación, sino sobre elementos patrimoniales relacionados con tales unidades. De tal forma que exista una relación directamente proporcional entre la conducta contaminante, la riqueza relacionada con ella y la cuota del impuesto por pagar, lo que sólo será posible cuando se aplique una tarifa más elevada ante el aumento de los niveles de contaminación y de la riqueza relacionada con la conducta contaminante, y una tarifa menos elevada ante la disminución de ambos. Por eso, se dice que:

Una estructura tributaria será justa siempre que los individuos de menores ingresos contribuyan menos que proporcionalmente al pago del impuesto que aquellos con mayores ingresos. Por tal razón, es recomendable exigir la progresividad en el diseño de impuestos ambientales, si se quiere incorporar criterios distributivos (Oliva y Serrano: 10).

Debido a esto y a lo ya manifestado, se recomienda que las tarifas de los impuestos ambientales sean progresivas. Es decir, que se apliquen tarifas bajas para situaciones relacionadas con estándares esenciales de supervivencia y tarifas más altas según aumenten los niveles de contaminación y la riqueza relacionada con la conducta contaminante gravada, lo que facilitará la redistribución. Además, se indica que un sistema de tarifas progresivas evitará la sobrecarga que podría generarse con la aplicación de otros tributos, al tiempo que evitaría que se recurra a mecanismos irregulares de contaminación por sortear el tributo (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 182 y 183).

Asimismo, no hay que olvidar que dicho sistema tiene mayor potencial para incentivar conductas que un sistema de tarifas planas, puesto que, en tal caso, estaremos que ante un impuesto que, por su progresividad, facilitará que el contribuyente pondere la adecuación de su conducta y el pago del impuesto.

Para finalizar con este apartado, es adecuado decir que el diseño del impuesto ambiental busca encontrar un nivel adecuado para aplicarlo, y esto no es sencillo; por lo

cual, el proceso de prueba y error es de utilidad. Entonces, cuando no exista certeza acerca de la magnitud del daño ambiental y de sus consecuencias para diseñar el impuesto ideal, se recomienda empezar aplicando una tarifa baja a un nivel discrecional y realizar un monitoreo constante de los efectos del impuesto, a fin de que si los niveles de contaminación aumentan, la tarifa lo haga hasta llegar al punto apropiado para lograr la finalidad extrafiscal buscada (Antonio, 2007:248).

3.3 De la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular

Una vez que hemos perfilado ciertos elementos controvertidos de los impuestos ambientales para compaginarlos con la finalidad extrafiscal que persiguen en el marco de la combinación del principio *quien contamina, paga* con los principios tributarios de equidad y progresividad, corresponde que nos refiramos a aspectos empíricos de los impuestos ambientales, para lo cual consideraremos ciertas directrices previstas en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, expedida mediante Decreto-Ley, publicado en el Registro Oficial Suplemento nro. 583 del 224 de noviembre del 2011.

Partamos indicando que los impuestos ambientales pueden estar relacionados con conductas contaminantes relacionadas con la emisión de gases al aire, el vertido de sustancias al agua, la generación de residuos, el consumo energético, la explotación o aprovechamiento de recursos naturales, entre otros.

Una recomendación es que, para la aplicación de un impuesto ambiental, se elija una conducta contaminante cuya cantidad de responsables no se presente en tropel, a pesar de que no se graven de manera directa las unidades de contaminación, puesto que ello permitirá simplificar la gestión, control y administración del mismo (Rosembuj, 1995:111). Lo cual significa que para la elección de una conducta contaminante, se debería procurar que ella sea susceptible de un control real, es decir que su determinación y ubicación sean factibles (y no generen costos exagerados a la administración), con independencia de la cantidad de responsables.

Los impuestos ambientales están relacionados con el problema ambiental que se busca prevenir a través de la corrección de conductas contaminantes; por lo cual, pueden

aplicarse sobre elementos patrimoniales relacionados con las mismas, debido a que una medición y estimación fiable de todas las fuentes y unidades de contaminación no es verosímil ni concordante con el principio de eficiencia o economicidad, así como puede ser contradictorio con los principios de equidad y progresividad si es que se busca que la medición y estimación sean los únicos parámetros para la aplicación del impuesto²².

No se trata de impuestos que generan niveles de recaudación elevados²³. Lo cual puede tener relación con que persiguen una finalidad extrafiscal. Arnaldo Antonio explica que “[l]os impuestos ambientales que no son económicamente significativos son los mejores candidatos para ser aplicados, mientras que aquellos que logran una importante masa de recursos, son los menos aconsejados para ser parte de la política ambiental” (Antonio, 2007: 213).

El autor citado presenta una clasificación de los impuestos ambientales según el porcentaje de ingresos tributarios totales que generan, la misma que convendría tener presente para más adelante:

- a. Impuesto ambiental pequeño: reporta ingresos que varían entre el 0,1 y el 1% de los ingresos tributarios totales.
- b. Impuesto ambiental mediano: genera ingresos mayores al 1% y menores al 10% de los ingresos tributarios totales (Antonio, 2007: 221).

Dicho esto, corresponde referirnos a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Si bien, dicha Ley presenta dos impuestos ambientales, para efectos del desarrollo del presente estudio, consideramos pertinente referirnos específicamente a uno de ellos: el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, presentando algunos

²² Es por lo indicado en el texto que, parece acertada la decisión de no haber incorporado un impuesto a las bolsas plásticas en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, considerando la cantidad e informalidad de los ciclos de producción y de comercialización de dicho bien, así como de las personas involucradas en las mismas. Habría sido un impuesto difícil de aplicar por el número disperso de posibles sujetos pasivos a los que controlar, por el costo de las tareas control y de monitoreo para su evaluación. Además, no habría sido un impuesto que contribuya para la disminución de las conductas de comercialización y generación de desechos, puesto que no se trata de un bien al que la gente se muestre dispuesta a reemplazar por la facilidad y rapidez de acceso que presenta en el día a día.

²³ Para ver ejemplos de los porcentajes del PIB que representa la recaudación de impuestos ambientales en varios países, ver: Oliva, *et al*, 2011:27.

criterios doctrinarios que pueden ser aplicables al mismo. Para ello, empezaremos por la exposición de motivos del proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional y la sección considerativa del Decreto-Ley publicado en el Registro Oficial Suplemento nro. 583 del 224 de noviembre del 2011, ya que nos apegamos al criterio de que ellas permiten entender el sentido y alcance integral de la norma gracias a las justificaciones y razones que desarrollan para sustentarla en relación a la Constitución de la República, al tiempo que para orientar a todos sus destinatarios.

En primer lugar, nos parece que, de manera prudente, en la exposición de motivos del proyecto de ley, se señala que su objetivo es la minimización o mitigación de los impactos ambientales negativos que causa la conducta humana. Empleamos el calificativo prudente, debido a que el legislador está consciente de que, ante la magnitud global de la problemática ambiental, sería infructuoso aspirar a eliminar los impactos ambientales²⁴ que, dicho sea de paso, son causados por todas las actividades humanas, incluyendo a todo proceso productivo, como se reconoce en la exposición de motivos.

De lo anterior, resalta el hecho de que se refiere a la minimización o mitigación de los impactos ambientales negativos, términos que (según las definiciones que constan en la vigésima segunda edición del Diccionario de la Lengua Española) denotan que la intención de la Ley es disminuir o reducir lo más posible dichos impactos, lo que concuerda con el particular de que la norma no señala los niveles de contaminación a los que se desea llegar con la minimización o mitigación. Sobre esto último, por una parte, se puede decir que dicha ausencia resulta de la comprensión del legislador acerca de que la disminución o reducción de los impactos ambientales a lo más posible, es un proceso continuo que presenta contornos variables, por lo que, establecer un nivel al que se desee llegar podría no ser apropiado si se tiene en cuenta: en primer lugar, que no existe un criterio común que determine cuáles son los niveles mínimos de contaminación y que, si lo hubiera, tales niveles no serían estables a causa de una problemática cambiante; en segundo lugar, que los impactos ambientales son de difícil precisión por la existencia de factores variables y de

²⁴ Por tal motivo, se dice que: “[n]o single country (other than perhaps the US and China) can make a significant impact on this global problem just by cutting its own emissions.” (Mirrless, et al., 2011:247)

elementos inconmensurables relacionados con los recursos naturales; y, en tercer lugar, que los esfuerzos de los ciudadanos y de la administración por alcanzar niveles más óptimos se limitarían una vez que hayan alcanzado los niveles establecidos. Sin embargo de lo cual, por otra parte, puede decirse que la falta precisión acerca de los niveles pretendidos genera incertidumbre para la verificación del cumplimiento de objetivos de cada uno de los impuestos ambientales que la Ley prevé, lo que conllevaría que, para esta Ley, toda disminución de los impactos ambientales negativos, por grande o pequeña que sea, determine que cumple con su objetivo; motivo por el que, la verificación de cumplimiento de objetivos se realizaría comparando los resultados obtenidos en cada período, tomando como punto de partida a los resultados del primer año en que se apliquen los impuestos ambientales, y sin ignorar los niveles de contaminación o magnitud de presencia de conductas contaminantes, en el período previo a la entrada en vigencia del impuesto.

Al mismo tiempo, en la exposición de motivos, se afirma que la finalidad de los tributos no es solo la recaudación, ya que deben generar incentivos para que los ciudadanos mantengan conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Con lo que, se evidencia que ellos no tienen una naturaleza recaudatoria, sino extrafiscal, de protección ambiental y conductista, puesto que se añade que la minimización de los impactos contaminantes se alcanzará auspiciando cambios en los comportamientos humanos que resulten de la concientización de la problemática ambiental. Entonces, las empresas deben contribuir con procesos productivos más limpios y los ciudadanos deben readecuar sus hábitos desde el punto de vista ambiental, lo que se manifestará en la elección de productos elaborados con criterios de responsabilidad ambiental.

Adicionalmente, indica que el éxito en la mitigación o minimización de los impactos ambientales se relaciona con el derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, y con la responsabilidad de los ciudadanos de promover el bien común. Dato por el cual, de manera consecuente, la sección considerativa del Decreto-Ley, atendiendo a los preceptos constitucionales, menciona claramente los derechos y deberes con los que está alineada la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, los mismos que son: el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente

equilibrado, el derecho a un hábitat saludable, el deber de respetar los derechos de la naturaleza, preservar un ambiente sano y utilizar los recursos naturales de modo racional, sustentable y sostenible; al tiempo que, ratifica que la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados son de interés público, razón por la cual, el Estado promoverá el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto.

Una vez que se ha señalado cuál es el objetivo de la Ley y que se han precisado los bienes jurídicos que busca proteger, la sección considerativa remata legitimando, de acuerdo al tenor de la Constitución de la República, a los instrumentos tributarios para la consecución de fines extrafiscales, como la estimulación de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Lo dicho hasta aquí nos permite evidenciar que la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado se alinea con las consideraciones y principios doctrinarios a los que nos hemos referido en este estudio. Ello nos servirá para realizar un análisis del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular previsto en la Ley, junto con ciertas consideraciones que no incluimos en los párrafos precedentes.

3.3.1 Acerca de los tipos de impuestos ambientales sobre la contaminación ambiental

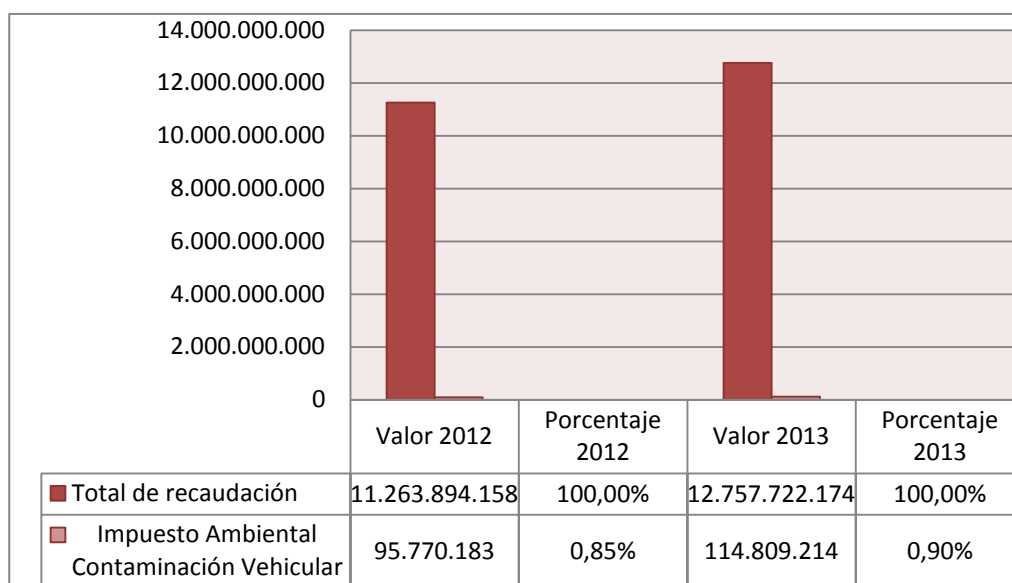
Partamos con la siguiente pregunta: ¿por qué aplicar un impuesto ambiental relacionado con los vehículos? Juan Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán (2013: 19) indican que los impuestos relacionados con los vehículos están entre los mejores instrumentos económicos de los que se dispone para atender problemas ambientales. Tal afirmación responde a que, dada su cantidad, los vehículos son parte de las principales fuentes de contaminación ambiental y de otros efectos negativos en la sociedad, tales como el ruido, la congestión y los elevados costos del mantenimiento vial. Otra razón consiste en que si están estructurados de manera adecuada, este tipo de impuestos ambientales podría readecuar conductas contaminantes para el cumplimiento de objetivos de interés social, como la protección ambiental.

Se debe aclarar que, si bien algunos países desarrollados ha optado por implementar impuestos ambientales para sustituir a otro tipo de impuestos, la situación es distinta en países con cargas tributarias bajas, como los sudamericanos, puesto que su implementación responde en buena medida a la búsqueda de herramientas aptas para ampliar de manera razonable y adecuada tales cargas tributarias, a fin de dotar de mayores recursos a los estados (Gómez Sabaíni y Morán, 2013: 19 y 44). Por tanto, se debe descartar que con la aplicación de impuestos sobre la contaminación se busque reemplazar a otros tributos, ya que pueden actuar de manera complementaria con el resto de los impuestos vigentes en Ecuador.

A pesar de que los impuestos sobre la contaminación vehicular persiguen fines extrafiscales, según lo que hemos mencionado, no podemos ignorar que cumplen una función recaudatoria importante en otros países. Por ejemplo, en Reino Unido, los recursos que reportan representaron el 6% de lo recaudado en el período 2010-2011 (Mirrless, 2011: 269); mientras que, en su estudio del año 2000, la Agencia Ambiental Europea indicó que solo los impuestos ambientales que se relacionan con el transporte equivalieron al 20% del total de ingresos por impuestos ambientales (Agencia Ambiental Europea, 2000:20).

El caso ecuatoriano presenta diferencias con los mencionados, que tienen su propio trabajo, puesto que el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular es reciente y reporta los ingresos que se indican en el Gráfico nro. 3:

Gráfico nro. 3
Recaudación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular en 2012 y 2013



Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo.

Como podemos apreciar, los porcentajes son reducidos. En 2012, el impuesto alcanzó el 0,85% de la recaudación total, mientras que, en 2013, el 0,90%. Motivo por el cual, recordando la clasificación de Arnaldo Antonio, diremos que se trata de un impuesto ambiental pequeño, porque no supera el 1% de la recaudación total, pero no se debe olvidar que se trata de impuesto ambiental que, de momento, está atenuado, ya que su aplicación completa es paulatina, como veremos más adelante.

A pesar de que se procura que la tributación ambiental se oriente hacia las características energéticas y ambientales de los vehículos (Rosembuj, 1995: 115), al momento de aplicar un impuesto ambiental, se puede optar por las siguientes opciones:

- a. Un impuesto a la propiedad de vehículos.
- b. Un impuesto más elevado a los vehículos con motores más contaminadores.
- c. Un impuesto sobre los combustibles.
- d. Un impuesto según el recorrido realizado en un año.
- e. Un impuesto a la circulación vehicular.

Con respecto al primer tipo, se dice que su importancia no radica en mantener una relación directa con la contaminación que se manifiesta a través de emisiones de gases contaminantes, pero sí en la relación directa que presenta con la solución de otro tipo de externalidades negativas, como la congestión vehicular²⁵. Por lo cual, si bien no es el impuesto ambiental ideal por carecer de la relación directa de la que hemos hablado, este tipo de impuestos genera los incentivos suficientes para el cambio de conductas en beneficio del ambiente (Antonio, 2007: 296 y 343).

Claro está que, para este tipo de impuestos es importante considerar las características de los vehículos y su incidencia en el ambiente, a efectos de diferenciar el tratamiento tributario que se le aplicaría a cada uno con un sentido de justicia. Motivo por el cual, puede motivar a los dueños de vehículos con características más contaminantes para que los cambien u opten por otro medio de transporte, es decir que, se trata de un impuesto que puede incitar a manejar (y contaminar) menos.

El hecho de que este tipo de impuestos recaiga sobre la propiedad vehicular determina que el componente patrimonial asociado con alguna conducta contaminante sea más evidente, lo cual viabilizaría que el impuesto pueda ser aplicado atendiendo la capacidad contributiva de cada propietario para cumplir con los principios de progresividad y equidad.

Otra particularidad consiste en que, a pesar de que este tipo de impuesto ambiental persiga un fin extrafiscal, genera ingresos tributarios continuos. Sin embargo de lo cual, se suele sugerir que el impuesto atienda en mayor medida al uso del vehículo antes que a su costo para lograr un acercamiento con la consecución de los objetivos de protección ambiental (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:60 y Antonio, 2007:296).

En comparación con lo anterior, tenemos que, el segundo tipo de impuestos, es decir, aquellos que se aplican a los motores, probablemente, se aproximan de mejor forma a la meta extrafiscal de reducir emisiones de gases contaminantes, ya que el motor de los vehículos guarda mayor correspondencia con las emisiones contaminantes.

²⁵ Valga añadir que la relación de este impuesto con la contaminación ambiental es mediata, por lo que, contribuye para el tratamiento de la misma.

La complejidad de este segundo tipo de impuestos radica en la necesidad de determinar, de manera fundamentada y empírica, cuáles motores son menos y más contaminantes. Por lo cual, en principio, el efecto distributivo del impuesto es difícil de predecir por la cantidad y tipo de información que se requiere para el efecto; sin embargo, una vez que se cuenta con la misma, el impuesto presenta la gran ventaja de compatibilizar la contaminación ambiental vehicular con cierta manifestación de riqueza, ya que atiende al elemento clave del vehículo que permite asociar una con otra, es decir el motor, debido a la relación que este mantiene con los demás componentes de un vehículo y con el consumo de combustible apropiado para el mismo.

Por lo dicho, si se aplica de manera escueta y sin mayor desarrollo, el impuesto afectará en mayor medida los sectores con menos recursos, pero podrá ser un impuesto apropiado si se estructura de manera progresiva para que pague más quien tenga un motor con características que produzcan mayor contaminación, sin desconocer los componentes patrimoniales presentes en la conducta o hecho contaminante, para dar un trato igual a quienes se encuentren en las mismas condiciones. Entonces, “si bien este tributo no incita a manejar menos, incentiva a tener autos más eficientes en el consumo” (Antonio, 2007: 343 y 344), tarea en la cual, es idóneo para garantizar los principios de progresividad, equidad y *quien contamina, paga*.

Por su parte, los impuestos que recaen sobre los combustibles y su consumo buscan que los ciudadanos cambien sus vehículos por otros que consuman menos combustible, o que empleen el transporte público²⁶.

La ventaja que este tipo de impuestos presenta es que existe una relación próxima entre el combustible y los gases contaminantes que emiten los vehículos. Además, tienen el potencial de incidir de una manera más directa en las decisiones de los contribuyentes, debido a los efectos económicos que resultan de agregar un valor adicional a los precios de los combustibles.

De lo anterior, se desprende que se trata de un impuesto ambiental que recae sobre el consumo de un bien, por lo que no considera directamente la situación personal del

²⁶ Lo que sería más factible en países que no aplican subsidios a sus combustibles.

contribuyente-consumidor, sino el gasto que debe realizar al adquirir el combustible; motivo por el cual, este tipo de impuestos puede cojear en cuanto a temas distributivos relacionados con el criterio o principio de capacidad contributiva que inspira al de equidad y progresividad. Por tanto, se llama la atención sobre sus efectos regresivos; sin embargo, autores como Gómez Sabaíni y Morán sostienen que:

Una lección que surge de la evidencia empírica disponible consiste en que el carácter generalmente regresivo de los impuestos a los combustibles es bastante acotado y su influencia sobre la distribución del ingreso es mínima por lo que los aspectos distributivos no deberían constituir un factor que impida la adopción de políticas destinadas a combatir los problemas de contaminación ambiental, en la medida de que las mismas tomen en consideración condiciones iniciales existentes. En todo caso, deben evaluarse los efectos derivados de la utilización de los recursos generados con este tipo de gravámenes [...] así como las distintas medidas de mitigación o compensación implementadas para suavizar o hasta eliminar el impacto regresivo que los tributos sobre combustibles suelen poseer (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:61).

Sobre el cuarto tipo de impuesto vehicular que hemos mencionado -el impuesto sobre el recorrido realizado-, Arnaldo Antonio señala que es una medida empleada en países escandinavos, que consiste en la lectura del odómetro de vehículos pesados para imponer un impuesto de acuerdo con el recorrido realizado en cierto período, de tal suerte que se gravaría, realmente, por el daño causado a los caminos recorridos, por lo que no es un impuesto con finalidad ambiental propiamente dicha. El autor puntualiza que es un mecanismo que se está abandonando por los beneficios de recaudación del impuesto sobre el combustible (Antonio, 2007: 296).

Con relación al impuesto sobre la circulación vehicular, podemos decir que recae sobre el uso de las vías públicas que realizan los vehículos motorizados. Un ejemplo es el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica español²⁷, el mismo que establece tarifas o cuotas en euros, diferenciadas para cada tipo de vehículo y considerando ciertas

²⁷ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 del 5 de marzo de 2004, disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2004/03/09/pdfs/A10284-10342.pdf>

características de cada uno, las mismas que inciden en la circulación que realizan. Tales características son:

- a. Número de plazas del vehículo, para autobuses.
- b. Kilogramos de carga útil, para camiones y remolques.
- c. Centímetros cúbicos de motor, para motocicletas.
- d. Caballos fiscales, para vehículos tipo turismo. Los caballos fiscales son calculados considerando: diámetro del cilindro en centímetros, recorrido del pistón en centímetros, número de cilindros de un motor.

Como podemos apreciar, en base a los criterios que considera el impuesto para la aplicación de tarifas o cuotas, el impuesto mantiene una relación con la contaminación ambiental que genera la circulación vehicular, particularmente en el caso de las motocicletas y de los vehículos tipo turismo. Al respecto, se pueden hacer consideraciones similares a las realizadas anteriormente respecto de los impuestos que recaen sobre los motores de vehículos.

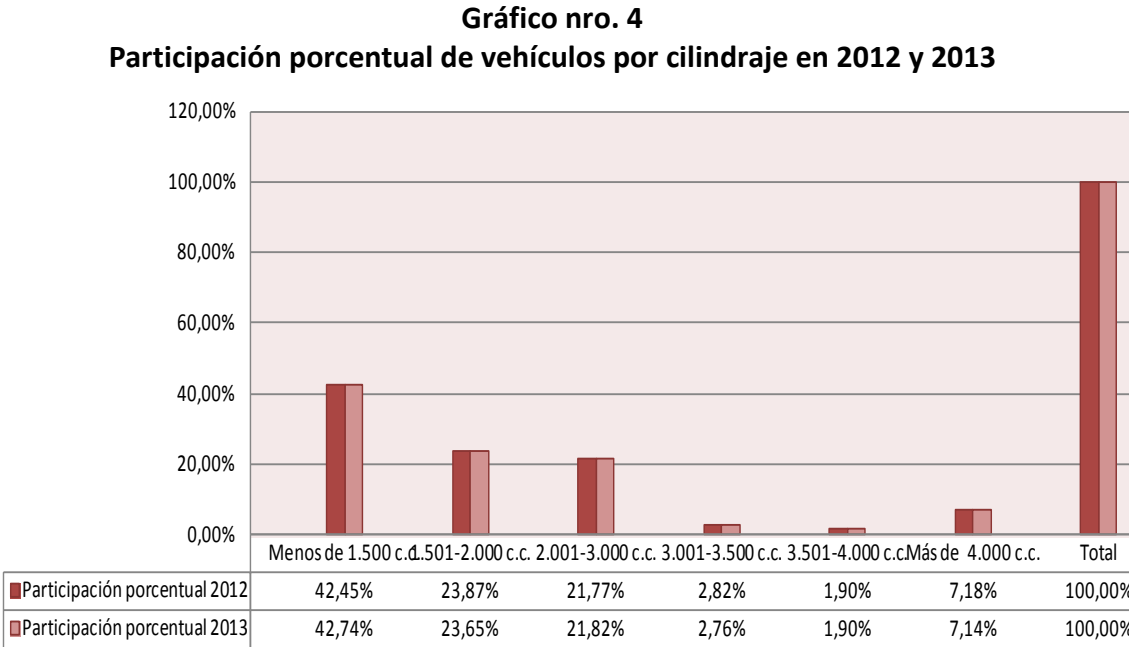
3.3.2 Acerca del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular ecuatoriano

Una vez que tenemos presentes las generalidades que anteceden, corresponde referirnos al Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV) ecuatoriano. A breves rasgos, podemos comenzar diciendo que es un impuesto que recae sobre el motor y la antigüedad del vehículo, y que su monto crece en la medida que se asume que un motor es más contaminante, lo cual se asocia con la vejez del automotor.

Ahora bien, encontramos algunos datos introductorios de este impuesto, que son interesantes, en la exposición de motivos que acompañó al proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional. Respecto a este impuesto, se indica que su meta es desincentivar prácticas contaminantes partiendo del principio *quien contamina, paga*. Sin duda que, una de tales conductas es la contaminación vehicular, de lo que resulta que el impuesto busca gravar en mayor medida a los carros que contaminan más, a fin de incentivar la adquisición de vehículos híbridos de bajo cilindraje, que reportan menos emisiones. De estas directrices previstas en la exposición de motivos se desprende de una manera más clara que “lo que

pretende el impuesto es que la sociedad opte por vehículos de menor cilindraje” (Rivadeneira, Carrasco y Oliva, 2012: 349).

Sobre el tema, es pertinente considerar que la mayor cantidad de vehículos en Ecuador tienen motores con menos de 1.500 centímetros cúbicos, como se puede apreciar en el Gráfico nro. 4 y en la Tabla nro. 1.



Fuente: Servicio de Rentas Internas.
Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo.

Como se puede ver, tanto en 2012 como en 2013, la mayor cantidad de vehículos tienen motores de menos de 1.500 c.c., los que tienen entre 1.501 c.c. y 2.000 c.c. están en segundo lugar, aquellos que tienen motores entre 2.001 c.c. y 3.000 c.c. ocupan un tercer puesto, los vehículos cuyos motores tienen más de 4.000 c.c. están en cuarto lugar, a los que les siguen los que tienen motores de entre 3.001 c.c. y 3.500 c.c., para finalizar con los vehículos que tienen motores con entre 3.501 c.c. y 4.000 c.c. En la Tabla nro. 1, se encuentra un detalle sobre estos puntos y, al final de la misma, el incremento porcentual de un período a otro.

Tabla nro. 1
Vehículos por año y cilindraje en 2012 y 2013

Rango de cilindraje	Menos de 1.500 c.c.		1.501-2.000 c.c.		2.001-3.000 c.c.		3.001-3.500 c.c.		3.501-4.000 c.c.		Más de 4.000 c.c.	
Años	2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013
Años >= 2010	485.307	529.895	164.634	178.264	190.611	210.756	19.488	19.952	14.256	15.625	37.654	42.323
Años >= 2005	462.293	462.293	131.741	131.741	167.360	167.360	22.784	22.784	17.231	17.231	43.553	43.553
Años >= 2000	96.476	96.476	83.990	83.990	75.982	75.982	17.686	17.686	5.480	5.480	26.521	26.521
Años >= 1995	36.711	36.711	69.378	69.378	59.984	59.984	7.964	7.964	3.501	3.501	24.077	24.077
Años >= 1990	53.953	53.953	74.403	74.403	59.551	59.551	5.801	5.801	3.720	3.720	19.296	19.296
Años >= 1985	28.897	28.897	26.187	26.187	20.627	20.627	1.371	1.371	2.098	2.098	8.270	8.270
Años >= 1980	24.739	24.739	43.807	43.807	21.775	21.775	3.256	3.256	3.745	3.745	12.466	12.466
Años >= 1975	26.431	26.431	65.596	65.596	22.687	22.687	1.665	1.665	3.722	3.722	22.110	22.110
Años < 1975	27.013	27.013	38.578	38.578	18.158	18.158	2.550	2.550	1.957	1.957	16.212	16.212
Total	1.241.820	1.286.408	698.314	711.944	636.735	656.880	82.565	83.029	55.710	57.079	210.159	214.828
Incremento porcentual 2012-2013	4%		2%		3%		1%		2%		2%	

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo.

Por otro lado, no asombra que se mencione al principio *quien contamina, paga* en la exposición de motivos del proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional, pero sí llama la atención que en ninguna parte de la misma o de la sección considerativa del Decreto-Ley

respectivo se mencione a la capacidad contributiva, a la progresividad ni a la equidad. De esto, podríamos asumir que, para implementar este impuesto, la Ley opta por un paradigma relacionado con la Economía Ambiental; sin embargo, veamos de qué manera se estructura el impuesto para determinar si se combina el principio *quien contamina, paga* con los de progresividad y equidad en base a la capacidad contributiva.

Empecemos por el hecho generador. La Ley dice es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre. Si hemos dicho, con Lucy Cruz de Quiñónez (1999:283), que “todos los presupuestos de hecho tienen naturaleza económica”, hay que asumir que el hecho generador de un impuesto ambiental es una conducta o hecho contaminante previsto en la ley que denote o muestre directa o indirectamente una situación de riqueza o capacidad económica; motivo por el cual, debemos aceptar que el hecho generador del IACV cumple con tales parámetros, pues presenta: a) una conducta o hecho contaminante, que es la contaminación ambiental, y, b) una muestra directa o indirecta de una situación de riqueza o capacidad económica, que está dada por los vehículos motorizados de transporte terrestre que causan dicha contaminación, debido a que tales vehículos pueden formar parte de un patrimonio o guardar relación con el consumo pagado de combustible para su funcionamiento.

El sujeto pasivo del impuesto puede ser una persona natural, una sucesión indivisa, y una sociedad que sea propietaria de vehículos motorizados de transporte terrestre. Lo cual complementa al hecho imponible, puesto que el impuesto debe cobrarse al titular de los recursos patrimoniales generadores de renta o para el consumo, que guarden relación con la conducta prevista en la ley para la configuración de una obligación tributaria, a los cuales “se les denomina *índices* o manifestaciones de la capacidad contributiva” (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala, 2011: 56).

Este par de puntos, nos permiten afirmar que nos encontramos ante un impuesto en sentido estricto y no ante un impuesto desnaturalizado por carecer de dicha sustancia económica mínima que requieren los impuestos para diferenciarse de otras figuras.

El impuesto presenta ocho tipos de exenciones que aluden a los vehículos destinados al transporte público, los de transporte escolar y taxis, los que tengan relación

directa con la actividad productiva del contribuyente, las ambulancias y hospitales rodantes, los destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad, los vehículos eléctricos, los que se consideren clásicos y los de las entidades del sector público.²⁸ Al respecto, ya es aceptado que este tipo de impuestos se caracterizan porque, con la aplicación de exenciones de distinto tipo, pretenden beneficiar a sectores o actividades relacionadas con el interés general (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:21), casos en los cuales, se privilegia otro tipo de finalidades sobre la ambiental. Claro está que tales exenciones son focalizadas de tal manera que su aplicación no dé lugar a un impacto negativo considerable sobre el ambiente. Puede decirse que, en la mayoría de casos, las exenciones de este impuesto se apegan a lo ya dicho.

En cuanto a la base imponible, recordemos que es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que busca cuantificar el elemento material del hecho imponible, pues resulta de su medición o valoración (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala, 2011: 160). Con relación a ella, el impuesto que analizamos indica que corresponde al cilindraje que tiene el motor de un vehículo al que se le aplicarán ciertas tarifas que aumentan conforme lo hace el cilindraje. La tabla aplicable, prevista en la Ley, es la siguiente:

Nro.	Tramo cilindraje- Automóviles y motocicletas	\$/c.c.
1	Menor a 1.500 c.c.	0,00
2	1.501-2.000 c.c.	0,08
3	2.001-2.500 c.c.	0,09
4	2.501-3.000 c.c.	0,11
5	3.001-3.500 c.c.	0,12
6	3.501-4.000 c.c.	0,24
7	Más de 4.000 c.c.	0,35

Bien dicen Juan Gómez Sabaíni y Dalmiro Morán que para la determinación del gravamen se consideró el cilindraje, medido en centímetros cúbicos, y los años de antigüedad (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:52), puesto que la Ley presenta un factor de ajuste que es un porcentaje relacionado con el nivel potencial de contaminación ambiental

²⁸ No se debe pasar por alto que el impuesto establece una tarifa del 0% para los vehículos con cilindraje menor a 1.500 c.c., sobre lo cual, volveremos más adelante.

provocado en relación con los años de antigüedad o la tecnología del motor del vehículo respectivo. Se considera en función de la siguiente tabla, prevista en la Ley:

Nro.	Tramo de Antigüedad (años)- Automóviles	Factor
1	Menor a 5 años	0%
2	De 5 a 10 años	5%
3	De 11 a 15 años	10%
4	De 16 a 20 años	15%
5	Mayor a 20 años	20%
6	Híbridos	-20%

Como podemos apreciar, ambos componentes, cilindraje y antigüedad, presentan tarifas y factores de ajuste que no son fijas, sino que aumentan en la medida en que el cilindraje y la antigüedad aumentan, mostrando progresión.

Con estos componentes, la cuantía del impuesto, que la calcula el Servicio de Rentas Internas, se determina en función de la siguiente fórmula:

$$IACV = [(b - 1500) t] (1+FA)$$

Donde:

b = base imponible (cilindraje en centímetros cúbicos)

t = valor de imposición específica

FA= Factor de Ajuste

Es evidente que se grava de acuerdo al cilindraje del motor del vehículo añadiendo un recargo que varía según la antigüedad del mismo, y que los vehículos con un cilindraje menor a 1.500 c.c. llegan a estar, para efectos prácticos, exonerados del impuesto (Rivadeneira, Carrasco y Oliva, 2012: 349).

Se debe tener en cuenta que el valor del impuesto no puede ser mayor al 40% del avalúo del vehículo en el año al que corresponda el impuesto.

Adicionalmente, recordemos que el IACV es un impuesto de aplicación paulatina, ya que, durante sus 3 primeros años de vigencia, los vehículos que tengan una antigüedad mayor a 5 años y cuyos motores sean superiores a 2.500 c.c. tendrán una rebaja del 80% del valor del impuesto. Dicha rebaja se reducirá al 50% en el cuarto y quinto años desde el inicio

de la aplicación del impuesto. En virtud de lo cual, el impuesto se aplicará en su totalidad desde el año 2017, ya que, en los años anteriores, se buscaría preparar paulatinamente a los contribuyentes que posean vehículos con dichas características para que asuman el impuesto de mejor manera, dándoles la oportunidad de readecuar o reemplazar sus medios de transporte por otros menos contaminantes.

Sobre la reducción del 20% para los vehículos híbridos, se indica que es una “práctica que se está instalando paulatinamente en varios otros países de la región que gravan la tenencia o importación de vehículos automotores” (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:53), la misma que no equivale a exonerar a este tipo de vehículos del pago de impuestos.

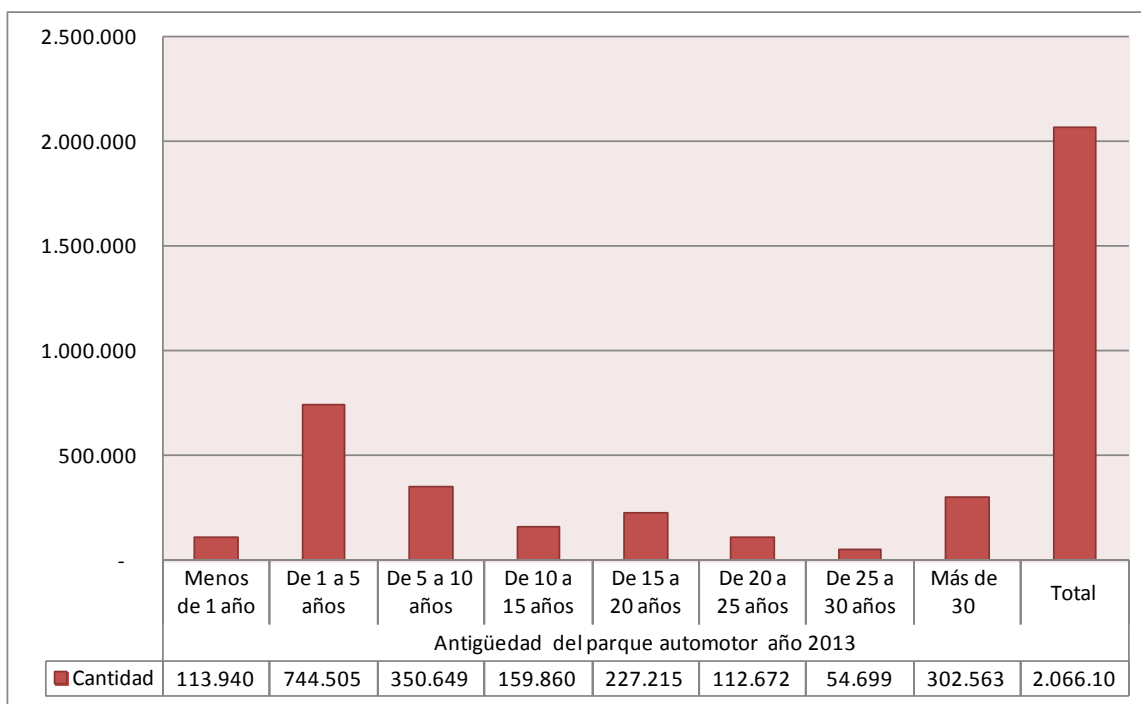
Una vez que nos hemos referido a la estructura del impuesto, cabe añadir algunas consideraciones. La primera de ellas es que a pesar de que en la exposición de motivos se alude a la implementación de un impuesto para desincentivar conductas contaminantes partiendo del principio *quien contamina, paga*, nos parece que el impuesto implementado no se apega de manera estricta a dicho principio en su sentido más riguroso, puesto que quien debe pagar el impuesto no lo hace según el nivel de contaminación que resulta de una conducta o un hecho contaminante, sino en función de índices que están dados por una parte de su patrimonio y son aptos para conducir a un efecto negativo sobre el ambiente, cuyas magnitudes no están claramente definidas. Sobre lo último, Ana Rivadeneira, Carlos Marx Carrasco y Nicolás Oliva, del Servicio de Rentas Internas, explican que:

[...] no existían estadísticas ni otro tipo de información digitalizada y organizada que permitiera hacer diagnósticos precisos y estimar los distintos escenarios de forma certera; la institución de este ramo apenas está cobrando mayor fuerza institucional por lo que su apoyo fue limitado. A ello se suma el que no existiera una experiencia previa de trabajo conjunto entre instituciones, aparentemente tan desvinculadas como la fiscal, la productiva y la ambiental (Rivadeneira, Carrasco y Oliva: 353).

Claro está que, lo antes dicho no significa que este sea un impuesto que ignore al principio *quien contamina, paga*, sino que lo hace suyo de una manera más moderada y atendiendo las circunstancias del caso. Tan es así que, con el ánimo de incentivar a que la

gente opte por vehículos de menor cilindraje, se grava con tarifa del 0% a los vehículos cuyo cilindraje sea inferior a 1.500 c.c., que también contaminan y representan un porcentaje elevado del total de vehículos, como vimos en el Gráfico nro. 4. A este particular, se debe añadir uno más -que muestra que el impuesto ecuatoriano no se apega al sentido más riguroso del principio mencionado-, el cual consiste en que se han otorgado descuentos por cinco años a los vehículos de más de 2.500 c.c. con más de 5 años de antigüedad (que son aproximadamente el 30% del total en 2012 y 2013), a fin de reducir cualquier impacto regresivo y permitir la readecuación de conductas hasta el 2017, fecha en que se implementará el impuesto en toda su amplitud. Para tener una mejor idea de lo dicho, en el Gráfico nro. 5, se presenta un detalle de la antigüedad del parque automotor a 2013.

Gráfico nro. 5
Antigüedad del parque automotor ecuatoriano a 2013



Fuente: Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador.

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo.

Ambas particularidades dan muestra de la disposición del Estado para favorecer la consecución de una finalidad extrafiscal, que, en este caso, es la disminución de la contaminación ambiental a través de la sustitución de vehículos. Por ello, debemos

manifestar que, en nuestra opinión, la “exoneración” que se concede a los vehículos con cilindraje menor a 1.500 c.c. no atiende a una finalidad redistributiva ni se realiza en función de la capacidad contributiva de las personas para observar el principio de equidad²⁹, sino para alentar a la ciudadanía a cambiar sus vehículos por unos de menor cilindraje, preferentemente híbridos, como se señala en la exposición de motivos. Entonces, no se trata de un beneficio con el que se procure encarar algún efecto regresivo en los ingresos de los hogares, ya que, como señalan Gómez Sabaíni y Morán, “[e]sto aplica en relación a aquellos que recaen sobre manifestaciones indirectas de riqueza, tales como el consumo de combustibles, mas no en relación a los que recaen sobre elementos hechos relacionados en mayor medida sobre el patrimonio de las personas.” (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:21). Sin embargo de esto, no habría que descartar que los descuentos por 5 años en favor de los titulares de vehículos con cilindraje superior a 2.500 c.c. con de más de 5 años de antigüedad pueden corresponder a la intención de paliar cualquier efecto regresivo del impuesto, aunque también se trataría de un mecanismo para preparar a dichos contribuyentes, como se había manifestado.

Lo dicho acerca de que el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular no se apega de manera estricta al principio *quien contamina, paga*, no equivale a aceptar que el impuesto considere al principio de capacidad contributiva para observar los principios de progresividad y equidad. No creemos que lo haga, puesto que su cuantía se determina en relación a dos componentes: cilindraje y antigüedad. Si bien, ambos denotan una situación económica mínima para que hablemos con propiedad de un impuesto, no creemos que sean indicadores aproximados de la capacidad contributiva o de pago de una persona. Creemos que un indicador que sí lo hubiera hecho, al menos en una parte, habría sido el avalúo del vehículo, pero no ha sido considerado. Entendemos que se intentó dotar al impuesto de un componente que se relacione con la capacidad contributiva del sujeto pasivo para dar paso a una finalidad redistributiva observando los principios de equidad y progresividad, pero quizá por criterio de de opinión pública (sin descartar el de algunos actores que

²⁹ Puesto que no se ha demostrado que los propietarios de tales vehículos tengan una menor capacidad contributiva que el resto de personas.

intervinieron en el diseño del impuesto) se dio marcha atrás. Al respecto, Rivadeneira, Carrasco y Oliva señalan que:

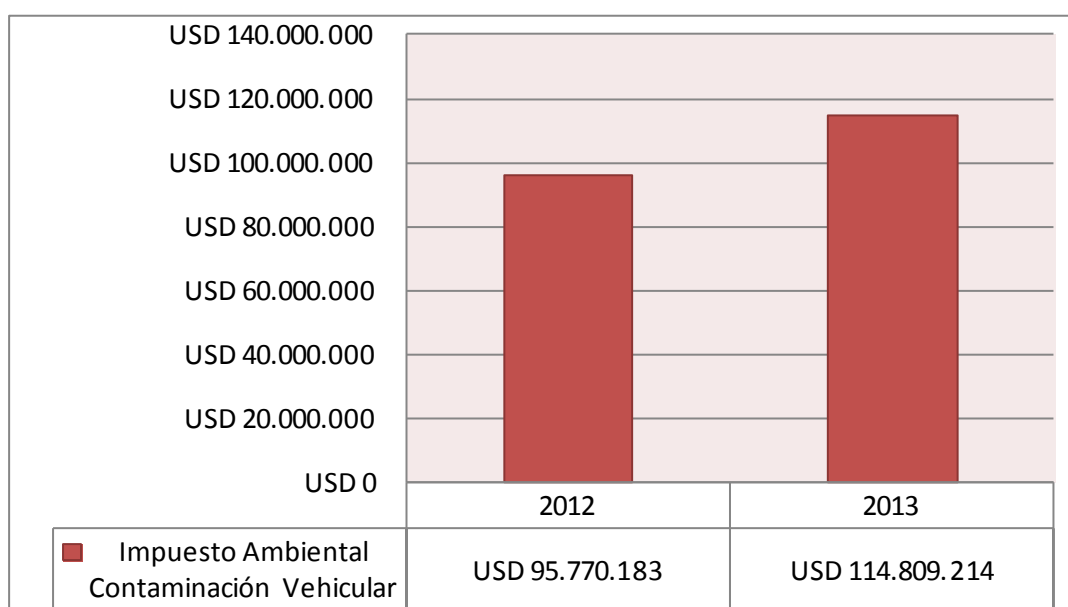
La propuesta original del impuesto ambiental a los vehículos, que fue descartada casi de inmediato por la opinión pública, incorporaba en el diseño del tributo el principio de capacidad de pago, además del de progresividad ambiental. Es decir, se pretendía que el impuesto hiciera que pagara más quien más contaminara, pero también que pagara más quien mayor capacidad económica tuviera. Este planteamiento fue rechazado por la opinión pública, por lo que nos quedamos con un impuesto netamente ambiental, que no considera los aspectos redistributivos (progresividad económica) (Rivadeneira, Carrasco y Oliva: 352).

Efectivamente, coincidimos con los autores en que el impuesto logrado es ambiental, pero no en el sentido compensatorio de la Economía Ambiental, sino en el sentido preventivo más apegado a la Economía Ecológica. Es un impuesto que considera una conducta o hecho que tiene implicaciones económicas. Es un impuesto extrafiscal, porque de su estructura resulta que persigue una finalidad no recaudatoria, sino de protección del ambiente a través del cambio de conducta del sujeto pasivo del impuesto. Sin embargo, consideramos que el impuesto podría ser mejorado para apegarse en mayor medida a los principios tributarios de progresividad y equidad si considerase un componente que refleje en mayor medida la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con lo cual se lograría que pague más quien sea el titular de un vehículo que contamina más y tenga mayor capacidad contributiva.

En consecuencia, es un impuesto que se orienta a reducir las emisiones contaminantes y orientar las conductas ciudadanas hacia vehículos de menor cilindraje, por lo que (en la práctica) exonera, en la práctica, a los vehículos con cilindraje menor a 1.500c.c., a fin de no malograr el cambio de vehículos por otros menos contaminantes y más eficientes.

Es por esto que, si queremos evaluar su impacto, se pueden considerar los niveles de recaudación del impuesto en sus años de aplicación y el incremento de los vehículos hacia los que se desea orientar a la ciudadanía, pero se deberá tener en cuenta que “la cercanía de la fecha de adopción de la misma limita las posibilidades de evaluación acerca de su rendimiento y las dificultades encontradas en su implementación [...]” (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:52). Para ello, nos serviremos del Gráfico nro. 6 y de la Tabla nro. 2.

Gráfico nro. 6
Recaudación en Dólares por Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular
2012 y 2013



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo

En el Gráfico nro. 6, se aprecian los valores recaudados por el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular. Como sabemos, según el contexto de los valores recaudados en cada año (ver Gráfico nro. 3), se puede apreciar que los valores reportados por el impuesto no superan siquiera el 1% del total de ingresos recaudados, lo cual muestra que este impuesto genera ingresos bajos en comparación con otros, por el momento, ya que es de aplicación paulatina.

Si, según los datos del Gráfico nro. 6, el incremento de la recaudación de 2012 a 2013 es de USD. 19.039.031, podríamos decir que la finalidad extrafiscal ha surtido efecto, ya que el tipo de vehículos que incrementó en mayor medida fue el que corresponde a los que tienen un cilindraje menor a 1.500 c.c., como se puede apreciar en la Tabla nro. 2. Esto se puede complementar, considerando que si bien todos los tipos de vehículos incrementaron su cantidad, existen casos en los que ciertos tipos mantuvieron o redujeron su participación en el total de vehículos del 2012 al 2013, según vimos en el Gráfico nro. 4. Los casos son cuatro:

- 1) Los vehículos con cilindraje de 1.501 c.c. a 2.000 c.c. redujeron su participación del 23,87% en 2012 al 23,65% en 2013.
- 2) Los vehículos con cilindraje de 3.001 c.c. a 3.500 c.c. redujeron su participación del 2,82% en 2012 al 2,76% en 2013.
- 3) Los vehículos con cilindraje de 3.501 c.c. a 4.000 c.c. mantuvieron su participación en el 1,90% en ambos años.
- 4) Los vehículos con más de 4.000 c.c. redujeron su participación del 7,18% en 2012 al 7,14% en 2013.

Esto puede explicarse porque los vehículos con menos de 1.500 c.c. aumentaron su participación del 42,45% en 2012 al 42,74% en 2013, sin ignorar que los vehículos con cilindraje de 2.001 c.c. a 3.000 c.c. también incrementaron su participación del 21,77% al 21,82%,

Tabla nro. 2
Incremento vehicular por cilindraje del 2012 al 2013

Rango de cilindraje	Menos de 1.500 c.c.	1.501-2.000 c.c.	2.001-3.000 c.c.	3.001-3.500 c.c.	3.501-4.000 c.c.	Más de 4.000 c.c.
Incremento vehículos	44.588	13.630	20.145	464	1.369	4.669
Incremento porcentual	4%	2%	3%	1%	2%	2%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: Esteban Vallejo-Toledo

A pesar de que lo dicho nos lleva a pensar que el impuesto está surtiendo efecto, no podemos afirmarlo debido a los siguientes motivos: no contamos con certeza acerca de los niveles de recaudación más adecuados que se persiguen con este impuesto, tampoco sabemos cuál es la meta de reducción del incremento de ciertos vehículos o de la disminución de sus cantidades, ni sabemos cuál es la meta de reducción del impacto ambiental generado por las emisiones vehiculares. Adicionalmente, debemos enfatizar que “la cercanía de la fecha de adopción de la misma limita las posibilidades de evaluación acerca de su rendimiento y las dificultades encontradas en su implementación [...]” (Gómez Sabaíni y Morán, 2013:52).

No cabe duda que los impuestos ambientales deben complementarse con otro tipo de medidas para incrementar su efecto. En el caso ecuatoriano, el impuesto se ha complementado con un programa para la renovación de una parte del parque automotor llamado Plan Renova y se han implementado medidas orientadas a mejorar la calidad de los combustibles a efectos de disminuir los efectos dañinos de las emisiones vehiculares en Ecuador.

Si bien los impuestos sobre la contaminación vehicular deben orientarse a disminuir la nocividad de las emisiones, no debemos pasar por alto que los vehículos generan otro tipo de efectos o externalidades negativas en la sociedad, como la congestión vehicular, los mismos que han llevado a países a complementar sus impuestos sobre combustibles y motores, con impuestos sobre la propiedad de vehículos. Esto se debe a que, es probable que con impuestos sobre combustibles y motores se llegue a disminuir el impacto ambiental, pero no necesariamente la congestión. Es por eso que, en Inglaterra, James Mirrless y el resto de autores que cooperan con el *Institute for Fiscal Studies* señalaron que:

Otra razón a favor de aplicar gravámenes a la congestión vehicular [...] es que, con el transcurso del tiempo, los tributos sobre combustibles disminuirán su efectividad para capturar las externalidades asociadas con la conducción de vehículos. Con las tarifas actuales, se obtendrán menores ingresos según pase el tiempo. El Comité del Cambio Climático (2008) ha estimado que las acciones para mejorar la eficiencia de los vehículos podrán reducir los ingresos de tributos

sobre combustibles a £ 2.5 billones anuales para el año 2020 [...] En base a ello, el Comité avizora un futuro en el que la tecnología retire casi por completo a los vehículos a gasolina y diesel de las carreteras. En ese mundo, ningún impuesto sobre combustibles que conocemos generará ingresos, a pesar de que la principal externalidad -la congestión- persistirá, e incluso aumentará [...] Desarrollar otras formas de gravámenes, preferiblemente sobre la congestión, es una cuestión que no solo de eficiencia económica. Es también una cuestión de necesidad fiscal (Mirrless, et al., 2011: 273).³⁰

Adicionalmente, a medida que se implementen impuestos ambientales más complejos, podría ser necesario recurrir a ciertos beneficios para paliar cualquier riesgo de regresividad y contar con el auspicio de la opinión pública para implementar los mismos. Entre tales beneficios, pueden estar: la afectación de los ingresos de cierto impuesto ambiental para proyectos de protección del ambiente, los sistemas de devolución de impuestos³¹ al momento de desguazar un vehículo viejo e incluso conceder subsidios que reconozcan externalidades positivas por parte de individuos y comunidades que protegen el ambiente³².

³⁰ Traducción del autor, realizada en base al siguiente texto:

Another reason to favor congestion charging [...] is that, over time, fuel duty will do a less and less good job of capturing the externalities associated with driving. At current rates, it will also raise less revenue as time goes by. The Committee on Climate Change (2008) has estimated that additional action to improve vehicle efficiency could reduce revenues from fuel duty by £ 2.5 billion annually by 2020 [...] The Committee envisages a future after that in which technology drives petrol and diesel cars off the roads almost entirely. In that world, no tax will be levied on driving, yet the main externality -congestion- will remain, and indeed is likely to grow [...] Developing other forms of charging, preferably congestion charging, is a matter not just of economic efficiency. It is also likely to be viewed as a matter of fiscal necessity (Mirrless, et al., 2011: 273).

³¹ Que no son los mismos que el mecanismo de depósito y devolución relacionado con nuestro Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no retornables.

³² Con los que no se busca recompensar a quienes no contaminan, sino a quienes realizan actividades relacionadas con el derecho a un ambiente sano, que reportan beneficio al resto de la sociedad (Martínez Alier y Roca Jusmet, 2000: 173).

Conforme pase el tiempo, se determinará si el gravamen que representa el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular es o no suficiente para incidir sobre las conductas de los particulares. Hasta el momento, hemos visto que, tras dos años, el parque automotor ha experimentado cambios que podrían ser consecuencia de la aplicación del impuesto, pero que, de una u otra forma, sí guardan alguna relación con él.

En la misma línea, si bien el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular persigue que los contribuyentes opten por vehículos más eficientes, más adelante, se deberá considerar si es pertinente mantener la tarifa del 0% para los automóviles con cilindrajes inferiores a 1.500 c.c., puesto que ellos causan de manera indudable un impacto nocivo en el ambiente. Esta evaluación futura permitiría tratar la problemática de la contaminación ambiental vehicular de una manera más completa, proponiendo más alternativas en favor del ambiente y de los ciudadanos.

Asimismo, es pertinente mencionar que, en Ecuador, existen 1.085.379 motocicletas, según el Servicio de Rentas Internas, de las cuales, el 95% tiene motores con cilindrajes inferiores 1.500 c.c., según información proporcionada por la Asociación Ecuatoriana de Motociclistas. Esta particularidad nos lleva a asumir que el crecimiento del 42,74% mencionado incluye un aumento en el número de motocicletas, lo cual puede responder a las siguientes causas:

- a. Aumento del ingreso de la población.
- b. Tendencia a la disminución de precios de motocicletas.
- c. Infraestructura pública inapropiada para automóviles y medios de transporte público.
- d. Eficiencia en el consumo de combustible, que se traduce en menores gastos (Estupiñán, *et al.*, S/A: 18).

Si bien, un incremento en la cantidad de vehículos con cilindraje menor a 1.500 c.c. podría dar muestras del cumplimiento de los objetivos del IACV, se debe tener presente que las motocicletas producen una cantidad mayor de monóxido de carbono, cobalto, benceno, entre otros (Chiou, *et al.*, 2009 y Leong, 2002, citados por Azán, *et al.*, 2012: 11) que los automóviles, a pesar de su eficiencia en el consumo de combustible. Esto nos orienta a sostener que no existe un criterio debidamente justificado para que las motocicletas reciban

el mismo tratamiento de los automóviles, teniendo en cuenta que el impuesto al que nos referimos no considera la capacidad de pago, como lo señalaron Rivadeneira, Carrasco y Oliva; motivo por lo cual, deberían recibir un tratamiento diferenciado a efectos de abordar la problemática de la contaminación ambiental vehicular de manera integral, con lo que se podrá evitar un incremento que ahondaría dicha problemática. Para ello, se deberían considerar tarifas progresivas que consideren las características de este tipo de vehículos y no afecten la capacidad contributiva de sus propietarios.

El tiempo dirá qué medidas adicionales complementarán a este impuesto y si será necesario un ajuste del mismo para lograr un punto de eficiencia, lo que no descarta agregar un componente relacionado con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, que siempre hace falta para orientar conductas mediante tributos.

Para finalizar, queremos decir con Talbot Page que un impuesto, “un instrumento de la política económica útil para el sostenimiento es uno que represente una carga pequeña para el presente pero que acumule su efecto en virtud del tiempo” (Page, 1980: 330).

CONCLUSIONES

1. El tratamiento que se ha dado a la tributación ambiental no es el más conveniente para nuestra realidad, puesto que ha sido concebido desde una perspectiva que ha buscado solucionar los problemas ambientales en términos crematísticos; lo que ha motivado que se aparte de la dimensión humana con la que todo el sistema tributario debe guardar relación. Motivo por el cual, se ha mostrado insuficiente para comprender apropiadamente la interacción entre la defensa del ambiente con la necesidad de distribuir recursos dentro de una sociedad para alcanzar mayores niveles de equidad social.

2. El derecho a vivir en un ambiente sano ha sido concebido en torno al reconocimiento de la preeminencia del ser humano, que es concebido como parte de una comunidad y en relación constante con el ambiente, lo cual, no determina el desconocimiento de la valía del individuo, pero sí implica el reconocimiento del valor intrínseco del ambiente.

3. Existe una interdependencia entre el derecho a vivir en un ambiente sano, la protección del ambiente y los derechos de la naturaleza, que se traduce en el cuidado del ambiente como garantía y condición de la existencia y de la calidad de vida humana; lo que determina que, sea un asunto de interés público en la práctica, debido a que permitirá satisfacer necesidades individuales y colectivas para elevar la calidad de vida de las personas.

4. El derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad, entraña costos para el Estado, los mismos que deben cubrirse con el sacrificio de una parte de la propiedad o patrimonio individuales para lograr un bien colectivo. Sin embargo de lo cual, la contribución dineraria del ciudadano para el cumplimiento de este fin estatal puede no ser suficiente y se llegue a requerir de una contribución calificada por parte del ciudadano, la misma que, de manera paralela a los principios de generalidad, progresividad, equidad, se inspira en principios tales como el de solidaridad, prevención, cautela y *quien contamina, paga*. Motivo por el cual, el ciudadano debe cooperar de manera activa con el Estado para garantizar sus propios derechos y el buen funcionamiento de la cosa pública.

5. La conveniencia social de los impuestos ambientales depende de los principios que los inspiran, de los objetivos que persiguen, de su diseño y de su correspondencia con cada estructura y realidad social; por lo cual, su esencia no se limita a las tareas compensatorias por los daños ambientales generados que le impone el principio *quien contamina, paga*, sino que pueden ser herramientas con función distributiva si atienden los principios tributarios de capacidad contributiva, progresividad y equidad. Motivo por el cual, la aplicación de impuestos ambientales debe guardar relación con el patrimonio del contribuyente para complementar al principio *quien contamina, paga*, caso contrario se desnaturalizaría la figura.

6. El principio *quien contamina, paga*, es el principio que, tradicionalmente, ha inspirado a la tributación ambiental. Tiene raigambre económica y considera que el bienestar general parte de la igualdad de posibilidades de beneficiarse del medio ambiente. Entonces, pretende que el acto de contaminar no resulte provechoso en términos económicos. Para ello, postula que los responsables de un daño ambiental deben afrontar los costos de reparar la contaminación que han causado sin considerar sus aptitudes económicas para asumir dicho deber y excluyendo toda posibilidad de contar con ayuda del Estado. Motivo por el cual, no guarda correspondencia con los principios del Derecho Tributario y dificulta que los impuestos ambientales se nutran del criterio de justicia que debe inspirarlos, por lo que ha facilitado la aplicación de figuras pseudo-tributarias con resultados criticables.

7. Para que los impuestos ambientales respondan a las finalidades que les son naturales y se supere la insuficiencia del tratamiento que se ha acostumbrado a darles, es indispensable que se deje de ver al principio *quien contamina, paga* como el único que regula a los impuestos ambientales para combinarlo con principios propios del Derecho Tributario, mediante la inclusión de un componente que denote un fondo económico como parte del andamiaje impositivo ambiental, sin pasar por alto el impacto ambiental causado. Con lo cual, se podría repartir el daño entre los responsables o, al menos, estimularlos para cambiar sus hábitos y acceder a medios que les permitan satisfacer sus necesidades de una manera más amigable con el entorno. Lo cual, guarda relación con la distribución de riqueza

en función de la propiedad individual para el cuidado del ambiente, permitiendo a la sociedad acceder a un medio ambiente sano, que es un satisfactor de la necesidad fundamental de subsistencia y una garantía del derecho a un medio ambiente sano para mantener una vida digna.

8. Incluir un componente patrimonial en los impuestos ambientales determina que el sujeto pasivo del impuesto sea la persona que incurra en una conducta contaminante que denote directa o indirectamente una situación de riqueza o capacidad económica y que responda por los impactos ambientales causados sin desatender su capacidad contributiva; motivo por el cual, ratificamos que no toda acción contaminante debe generar un pago al Fisco y no todo el que contamina debe hacer dicho pago.

9. Incluir un componente ambiental en los impuestos ambientales los mantiene como figuras de utilidad para la redistribución de la riqueza dentro de la sociedad, puesto que los nutre de los principios de equidad y progresividad, que consideran que cada persona debe contribuir en la medida de sus posibilidades de pago, de tal forma que gracias a dicha inclusión, se evita el riesgo de que un impuesto ambiental pueda ser confiscatorio o de que grave las condiciones de tenencia y consumo que se consideren mínimas para la subsistencia.

10. Dado que los impuestos ambientales deben considerar la capacidad contributiva de las personas, no se debe olvidar que ella no se manifiesta siempre en la riqueza dineraria de la persona, por lo que se habilita al legislador para determinarla en función del contenido económico de otro tipo de expresiones relacionadas con los impactos ambientales que se busca prevenir con el impuesto. Debido a esto, se admite que, para aplicar un impuesto a la contaminación vehicular, se pueda considerar el valor de los vehículos de determinados cilindrajes y años como el elemento económico de la conducta contaminante, ya que vehículos con determinadas características perjudicarán al ambiente más que otros.

11. La inclusión de un componente patrimonial dentro de la estructura de los impuestos ambientales no los vuelve figuras recaudatorias, sino que potencia su finalidad extrafiscal de protección del ambiente mediante la readecuación de conductas. De esta manera, llega a ser un mecanismo idóneo para que las personas que deban pagarlo asuman

su deber de proteger el ambiente de manera más activa, ya que se encuentran ante la disyuntiva de contaminar y pagar un impuesto que corresponda a sus niveles de contaminación y capacidad de pago; o destinar recursos para acceder a medios que les permitan disminuir sus niveles de contaminación y, en consecuencia, rebajar o eliminar su impuesto ambiental; y, llegar al extremo de no contaminar para no pagar.

12. Un impuesto ambiental concebido de manera apropiada conducirá las conductas de los contribuyentes con el objetivo de disminuirlas cuando su hecho generador, base imponible y tarifa guarden relación con un tipo de contaminación cuyos niveles denoten proporcionalmente capacidad contributiva. Lo que quiere decir que se aplicará una mayor tarifa impositiva a quienes contaminen en mayor medida, teniendo en cuenta que existen conductas contaminantes que responden a estándares vitales o de supervivencia que no son, necesariamente, manifestaciones de riqueza. Por tanto, al aplicar el impuesto se evidencia una relación inversamente proporcional entre las finalidades fiscal-recaudatoria y extrafiscal, lo que quiere decir que si la una aumenta, la otra disminuirá su eficiencia.

13. Para ponderar la aplicación de un impuesto ambiental, se debe verificar que sea una prestación pecuniaria en favor del Estado, que recaiga sobre situaciones que manifiesten directa o indirectamente capacidad económica, que se exija de manera obligatoria y sin contraprestación a todos los particulares que incurran en una condición prevista en la ley en la medida de sus capacidades económicas. Además, se debe analizar si se apega a los principios constitucionales tributarios previstos en nuestra Constitución. Tras lo cual, se tendrá que analizar si es adecuado para alcanzar su fin, si no existe otra medida menos gravosa para alcanzarlo, si su incidencia sobre la capacidad contributiva de los obligados afecta los principios de progresividad y equidad, y si tal afectación guarda el debido equilibrio con los objetivos extrafiscales perseguidos, en el sentido de que no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlos.

14. Para que un impuesto ambiental genere los resultados para los que fue diseñado, se requiere de una cultura tributaria y de participación ciudadana con cimientos suficientes y de una capacidad administrativa adecuada para que rindan los frutos deseados con su aplicación. Dichos requisitos contribuyen para que la sociedad asuma y valore el

incentivo buscado por el impuesto desde la perspectiva de su libertad para elegir entre adecuar su conducta o pagar el impuesto correspondiente. Cuando falta alguno de tales requisitos, se falla en la consecución del objetivo extrafiscal del impuesto, puesto que se produce una ilusión fiscal, dando lugar a que el impuesto ambiental termine funcionando como un impuesto recaudatorio y se enfrente a mecanismos irregulares de contaminación que pretenden evadirlo o eludirlo causando un daño mayor al ambiente.

15. Aunque no llegue a ser factible la aplicación de un impuesto pigouviano, y los niveles de información de los que se disponga no dejen de generar ciertas inquietudes en el proceso de estructuración y aplicación del impuesto; no se puede negar que contar con un nivel apropiado o aceptable de información, que se actualice de manera constante, es de suma utilidad en el diseño de un impuesto ambiental.

16. El hecho imponible del impuesto ambiental debe recaer sobre conductas ambientales de titularidad o consumo de bienes que denoten directa o indirectamente un estado de riqueza del que se pueda desprender una capacidad de contribuir para el pago de impuestos en atención a elementos relacionados inequívocamente con la generación de un impacto ambiental negativo.

17. No es indispensable que la base imponible de un impuesto ambiental sean las sustancias contaminantes que se emitan o que lo sean sus características dañinas, puesto que, para alcanzar el resultado deseado, la base imponible deberá guardar relación con su hecho generador y podrá considerar al valor de los bienes cuya titularidad o consumo integran el hecho imponible del impuesto por estar relacionados con un resultado contaminante o que entrañe el riesgo inevitable de producirlo.

18. Para garantizar los principios de equidad y progresividad, la base imponible y la tarifa del impuesto ambiental deben aumentar conforme lo hagan el nivel de contaminación y la riqueza asociada con la conducta contaminante, y deben disminuir conforme disminuyan estos dos.

19. Para garantizar el cumplimiento de los principios de progresividad y equidad, las tarifas de los impuestos ambientales deben ser progresivas. Es decir, que se deben aplicar tarifas bajas para situaciones relacionadas con estándares esenciales de supervivencia y

tarifas más altas según aumentan los niveles de contaminación y la riqueza relacionada con la conducta contaminante gravada, lo que facilitará una situación de redistribución.

20. A pesar de que en la exposición de motivos del proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional, se alude que la implementación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular busca desincentivar conductas contaminantes partiendo del principio *quien contamina, paga*, el impuesto implementado no se apega de manera estricta a dicho principio en su sentido más riguroso, puesto que quien debe pagarlo no lo hace según el nivel de contaminación que resulta de una conducta o un hecho contaminante, sino en función de índices que están dados por una parte de su patrimonio y son aptos para conducir a un efecto negativo sobre el ambiente, cuyas magnitudes no están claramente definidas.

21. El Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular no considera el principio de capacidad contributiva para cumplir con los principios de progresividad y equidad, ya que su cuantía se determina en relación a al cilindraje y antigüedad de un vehículo. Si bien, ambos denotan una situación económica mínima para que hablemos con propiedad de un impuesto, no son indicadores aproximados de la capacidad contributiva o de pago de una persona, como sí lo sería, al menos en una parte, el avalúo del vehículo que no fue considerado para este impuesto.

22. El tiempo determinará si el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular es un mecanismo eficiente para disminuir lo más posible los daños ambientales orientando a los contribuyentes para que opten por vehículos más eficientes. Para dicha tarea, se requerirá un monitoreo constante, ya que al ser la primera experiencia de aplicación de un impuesto ambiental, el proceso de prueba y error para llegar a niveles aptos para la consecución de su fin cobra más vigencia.

23. Si bien el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular persigue que los contribuyentes opten por vehículos más eficientes, con el objeto de abordar la problemática de la contaminación vehicular ambiental de manera integral, conforme dicho impuesto sea evaluado en el futuro, se debería considerar la pertinencia de aplicar un tratamiento

diferenciado a las motocicletas y la pertinencia de mantener la tarifa 0% para los automóviles con cilindrajes inferiores a 1.500c.c.

BIBLIOGRAFÍA

-Agencia Ambiental Europea. “2000 Impuestos ambientales en la Unión Europea. Su evolución reciente”. En *Gaceta Ecológica*, trimestral, nro. 057. México, Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 2000.

-Antonio, Arnaldo. *Los impuestos ambientales*. Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2007.

-Azán, Soraya, Nicolás Estupiñán, Daniel Rodríguez y Manuel santana. La motocicleta en América Latina: situación actual y recomendaciones para mitigar sus externalidades negativas. S/L, CAF, 2012. Internet:

<http://eventos.caf.com/media/18486/presentacion%20seguridad%20vial-%20motocicletas-%20recomendaciones%20manuel%20santana.pdf>. Acceso: mayo 2014.

-Baena Aguilar, Ángel. “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”. En *La protección fiscal del medio ambiente*. Aspectos económicos y jurídicos, Ana Yábar Sterling (Dir.) y Pedro Herrera Molina (Coord.). Madrid, Marcial Pons, 2002.

-Barrachina Juan, Eduardo. “Tributación medioambiental en la Unión Europea: impuesto ecológico sobre el agua”. En *Doctrina y casuística de Derecho Tributario*, Daniel Yacolca Estares, Adolfo Martín Jiménez, Jorge Braco Cucci y César Gamba Valega (Dir.). S/L, Academia Internacional de Derecho Tributario-Editora y Librería Jurídica Griley, 2010.

-Coelho Pasin, João. *Derecho tributario y ética*. Buenos Aires, Heliasta, 2010.

-Costa García, Claudio. “Apuntes sobre fiscalidad ambiental”. En *Nuevos estudios sobre Derecho Tributario*, Luis Toscano (ed.). Quito, Universidad Andina Simón Bolívar-Corporación Editora Nacional, 2006.

-Cruz de Quiñónez, Lucy. *Marco constitucional del Derecho Tributario*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

-Cruz de Quiñónez, Lucy. *Tributación ambiental, potestades normativas y principios de justicia tributaria*. Ponencia presentada en el VII Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, Guanajuato, 2011. Internet.

<http://www.sitios.scjn.gob.mx/eventos/?q=video/20/VII%20Seminario%20de%20Derecho%20Constitucional%20Tributario%20en%20Iberoam%C3%A9rica>. Acceso: diciembre 2013.

-Estupiñán, Nicolás, Manuel Santana, Anabella Palacios, Daniel Rodríguez. *Motorcycle ownership and use: the case of Latin America*. S/A. Internet: http://www.academia.edu/3856834/Motorcycle_ownership_and_use_The_case_of_Latin_America_Nicolas_Estupinan_et_al. Acceso: mayo 2014.

-Figueroa Neri, Aimée. *Fiscalidad y medio ambiente en México*. México, Editorial Porrúa, 2000.

-Gallo, Franco. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. José Rozas Valdés y Francisco Cañal (trad.). Madrid, Marcial Pons, 2011.

-Gómez Sabaíni, Juan y Dalmiro Morán. "Política tributaria y protección del medio ambiente. Imposición sobre vehículos en América Latina". En *Serie Macroeconomía del Desarrollo nro. 141*. Santiago de Chile, Naciones Unidas, 2013.

-Herrera Molina, Pedro. "Anexo de actualización". En *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Ana Yábar Sterling (Dir.) y Pedro Herrera Molina (Coord.). Madrid, Marcial Pons, 2002.

-Herrera Molina, Pedro. "El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente". En *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Ana Yábar Sterling (Dir.) y Pedro Herrera Molina (Coord.). Madrid, Marcial Pons, 2002.

-Holmes, Stephen y Cass Sunstein. *El costo de los derechos*. Buenos Aires, Siglo veintiuno editores argentina, s.a., 2011.

-Malvárez Pascual, Luis. "El principio de proporcionalidad y su aplicación en las haciendas locales". En *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Fernando Serrano Antón (Dir.). Pamplona, Editorial Arizandi, S.A., 2007.

-Martínez Alier, Joan y Jordi Roca Jusmet. *Economía Ecológica y política ambiental*. México, PNUMA- Fondo de Cultura Económica, 2000.

-Martínez Alier, Joan. *El ecologismo de los pobres*. Barcelona, Icaria Editorial, s.a., 2004.

- Max-Neef, Manfred. *Economía descalza. Señales desde el Mundo Invisible*. Montevideo, Editorial Nordan-Comunidad, 1986.
- Menéndez Moreno, Alejandro (Dir.). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Lex Nova, 12.ª edición, 2011.
- Mirrless, James, Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles y James Poterba. *Tax by design. The Mirrless Review*. Nueva York, Oxford University Press, 2011.
- Narváez, Iván y María José Narváez. *Derecho ambiental en clave neoconstitucional (Enfoque político)*. Quito, FLACSO, 2012.
- Oliva Pérez, Nicolás y Alfredo Serrano. “¿Es posible un impuesto Ecológico Socialmente Progresivo? Propuesta desde la Economía Ecológica”. En *Notas Tributarias, Nota Tributaria nro. 2010-11*, (noviembre de 2010). Quito, Servicio de Rentas Internas, 2010.
- Oliva Pérez, Nicolás, Ana Rivadeneira Alava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo y Vanessa Cadena Aldaz. *Impuestos verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?* S/L, Centro de Estudios Fiscales-Asociación de Economía Ecológica en España, Fundación Friedrich Elbert, 2011.
- Oyarte, Rafael. “Explotación en el Yasuní”. *Diario Hoy*, agosto 21, Sección Editorial, 2013.
- Page, Talbot. “El impuesto a la extracción como un instrumento de la equidad intertemporal”. En *Economía, ecología, ética. Ensayos hacia una economía en estado estacionario*, Herman Daly (Comp.). México, Fondo de Cultura Económica, 1980.
- Pérez de Ayala, José Luis y Miguel Pérez de Ayala Becerril. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid, Manuales Jurídicos Dykinson, 2.ª edición, 2011.
- Perrone Capano, Raffaele. “Imposición y el ambiente”. En *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Andrea Amatucci (Dir.). Bogotá, Temis, 2001.
- Rivadeneira Alava, Ana, Carlos Carrasco Vicuña y Nicolás Oliva Pérez. “Tributación ambiental en Ecuador: ¿incentivos o desincentivos?”. En *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Servicio de Rentas Internas. Quito, Servicio de Rentas Internas, 2012.

- Rosembuj, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid, Marcial Pons, 1955.
- Sánchez Blázquez, Víctor. "Concepto e identidad de los tributos ambientales". En *La fiscalidad ambiental: problemas y soluciones*, Pablo Chico de la Cámara (Dir.) y Mercedes Ruiz Garijo (Comp.). Pamplona, Editorial Arizandi, S.A., 2012.
- Sánchez-Mesa Martínez, Leonardo. "Aspectos básico del Derecho Ambiental: objeto, caracterización y principios. Regulación constitucional y organización administrativa del medio ambiente". En *Derecho Ambiental*, María Asunción Torres y Estanislao Arana García (Dir.). Madrid, Editorial Tecnos, 2012.
- Servicio de Rentas Internas. *Estadísticas de Recaudación*, período 2013.
- Tarsitano, Alberto. "El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático". En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Pasquale Pistone y Heleno Taveira (Coord.). Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005.
- Tribunal Constitucional de España. *Sentencia 227/1988 del 29 de noviembre de 1988*. Internet. <http://www.cma.gva.es/admon/normativa/legislacion/legis/002017000357.html>. Acceso: enero 2014.
- Varona Alabern, Juan. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Marcial Pons, 2009.
- Victor, Peter. "La Economía y el desafío de los problemas ambientales". En *Economía, ecología, ética. Ensayos hacia una economía en estado estacionario*, Herman Daly (Comp.). México, Fondo de Cultura Económica, 1980.
- Yábar Sterling, Ana. "Enumeración y caracterización de los mismos". En *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Ana Yábar Sterling (Dir.) y Pedro Herrera Molina (Coord.). Madrid, Marcial Pons, 2002.
- Yacolca Estares, Daniel. "Conceptos básicos de la fiscalidad ambiental". En *Doctrina y casuística de Derecho Tributario*, Daniel Yacolca Estares, Adolfo Martín Jiménez, Jorge Braco Cucci y César Gamba Valega (Dir.). S/L, Academia Internacional de Derecho Tributario- Editora y Librería Jurídica Griley, 2010.

Bases de datos consultadas:

-Asociación de Empresas Automotrices del Ecuador. *Parque automotor, años de antigüedad, 2013.*

-Servicio de Rentas Internas. *Base de datos de vehículos, años 2012 y 2013.*